بســـــــم الله الرحمن الرحيم

جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى الفنادق في الأردن
"دراسة ميدانية "

Obstacles of Applying The Activity- based Costing System in hotels in Jordan
"A Field Study "

إعداد

نبيه محمد عيسى الحمود

٠٦٢٠٥٠٤٠١٣

إشراف

الدكتور جمال الشرايري

قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من كلية إدارة المال والأعمال في جامعة آل البيت .

٢٠١٠

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى الفنادق في الأردن:

"دراسة ميدانية "

Obstacles of Applying The Activity- based Costing System in hotels in Jordan
"A Field Study "

إعداد

نبيه محمد عيسى الحمود
إشراف
الدكتور جمال الشرايري

أعضاء لجنة المناقشـــــــــــــــــة	التوقيـــــــــــــــــع
الدكتور جمال الشرايري (رئيساً ومشرفاً)	....
الدكتور وليد صيام (عضواً)	....
الدكتور محمد الرحاحلة (عضواً)	....
الدكتور قاسم العواقلة(عضواً)	....

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
فـــــي كليــــــــة إدارة المـــــــال والأعمـــــــــال في جامعـــــــة آل البيـــــت
نوقشت وأوصى بإجازتها/ تعديلها / رفضها بتاريخ / /

الإهـــــــــداء

إلى الذي شملني برعايته وتوجيهاته حيث كان منارة أشق بها طريق النجاح ، وكـــان لـــي رمز البذل و التضحية والعطاء.

أبـــــــي الغالي

إلى التي غمرتني بحبها وحنانها ولم تبخل قط بجهدها حتى توفر لي سبل الراحـــة ، وغمرتني بدعائها الكريم .

أمـــــي الحنونة

إلى من لهم كل الحب والتقدير وكانوا سنداً لي وأحاطوني بالحب والحنان .

أخواني و أخواتي

إلى جامعتي ... إلى أساتذتي ... إلى كلية إدارة المال والأعمال قسم المحاسبة وزملائي في الدراسة إلى من أحب لي الخير .

أهدي إليهم هذا الجهد المتواضع .

نبيه محمد الحمود

شكـــــــــر

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على اشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى الـــه وأصحابه ومن استنّ بسنته إلى يوم الدين :

انطلاقا من قول رسول الله صلى الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس لا يشكر الله) بعــد شكــر الله عزّ وجل أجد نفسي مدينا بالوفاء والعرفان إلى أستاذي ومعلمـــي ومشرفـــي الفاضــــل الدكتور جمال الشرايري الذي تفضل بالإشراف علـــى هذه الدراسة ، الذي كـــان لـــه الدور الكبير بتوجيهاته ونصائحه المفيدة كـــي ترى هذه الدراسة النور فله منـــــي كلّ تقدير وعرفان ومحبة على جهوده الكبيرة التي لها الأثر الكبير .

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة والمتمثلـــة فـــــي الدكتور وليد صيام والدكتور محمد رحاحله والدكتور قاسم العواقلة على تفضلهم لمناقشة هـــذه الدراسة وإثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة .

كما تقدم بالشكر والعرفان إلى الدكتور زياد مقدادي لما قدم من جهد في تدقيق هـــذه الرسالـــــة وتصويب ما ورد فيها من أخطاء لغوية فله مني كل التقدير والمحبة .

والشكر موصول إلى كل من قدم يد العون والمساعدة سواء داخل الجامعـــــة أو خارجهــــا

الباحـــــــــــــــث

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الفنادق في الأردن

(دراسة ميدانية)

إعداد الطالب:نبيه محمد الحمود

إشراف :الدكتور جمال الشرايري

هدفت الدراسة إلى التعرف على **معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالفنادق في الأردن** ، وأجريت هذه الدراسة على ٤٧ فندق من فئة ٤ و٥ نجوم، وتم إعداد استبانه بهذا الخصوص ووزعت على الفئة المستهدفة من مجتمع الدراسة وهي القسم المالي وقسم المحاسبة في الفنادق وذلك لجمع البيانات من اجل تحليلها حيث تم توزيع استبانتان لكل فندق أي بواقع ٩٤ استبانه وتم استرجاع ٦٦ استبانه من مجتمع الدراسة صالحه لغايات التحليل وتم استخدام الإحصاء الوصفي والوسط الحسابي والانحراف المعياري من اجل تحليل البيانات .

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية :

١- إن الفنادق في الأردن لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

٢- هناك بعض الصعوبات التي تواجه وتحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالفنادق في الأردن مثل :

أ – ترى إدارة هذه الفنادق إن المنافع المتوقعة من النظام اقل من التكاليف .

ب- زيادة تكاليف تغير النظام المطبق حاليا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

ج- عدم وجود الخبرة والمعرفة الكافية لدى العاملين في الأقسام المحاسبية في الفنادق لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

د- تكلفة استقدام خبراء من الخارج أو الاستعانة بذوي الخبرة في السوق المحلي للعمل على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة عاليه جداً.

وفي ضوء النتائج السابقة خرجت الدراسة بمجموعه من التوصيات التالية :

١- ضرورة توفير إدارة الفنادق مقومات أكثر ايجابيه وفعالية لتهيئة المناخ المناسب لتبني تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

٢- يجب على إدارة الفنادق الحد من الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

٣- ضرورة تنظيم إدارة الفنادق دورات تأهيلة لموظفي الفنادق الأردنية لتعريفهم على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و التي تحقق نتائج أفضل في احتساب التكاليف غير المباشرة.

٤- ضرورة العمل على تدريب الكوادر البشرية والموظفين بحيث يكونوا قادرين عمليا على العمل على هذا النظام .

الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

١- المقدمة

٢- مشكلة الدراسة

٣- أهداف الدراسة

٤- أهمية الدراسة

٥- الدراسات السابقة

٦- التعريفات الإجرائيه

١- مقـــــــــــدمة :

إن أهم ما تسعى إليه الشركات أو المنشآت سواء كانت صناعية أو تجاريـــة أو خدميـــة هـــو تحقيق أرباح مجدية ورفع القدرة التنافسية ، ولا يمكن تحقيق هذه الأهداف إلا إذا اســـتطاعت إدارةهذه المنشات اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب .ولعل محاسبة التكـــاليف هـــي الوسيلة الأكثر قدرة في توفير البيانات والمعلومات المتعلقةبالتكاليف ، حيث إنها تمـــد الإدارة بمعلومات ضرورية لترشيد قرارتها ورفع الكفاءة في تحديدالأهداف والتخطيط والرقابة ، مما أدى إلى ارتفاع إجمالي التكاليف غير المباشرة ، فقد بات مـــن الـــضروري زيادةالاهتمـــام بالبحث عن أفضل وأدق الطرق التي يمكن من خلالها تتبـــع هـــذه التكـــاليف وتحميلهـــاعلى الخدمات بدقة ، وذلك لضمان دقة القرارات بما يكفل استمرارية المنشآة والتنافس الذي يبقيها في السوق .ومن هنا فقد كانت إحدى الطرق المقترحة في تحميل التكاليف غيـــر المباشـــرة ، وهي نظام التكاليف المبنية على الأنشطة Activity –Based Costing ولعل هـــذاالنظام وغيره من الأنظمة الحديثة مثل سياسة الشراء، ونظام التكلفةالمستهدفة نجد أنها استخدمت في الدول المتقدمة واثبتت جدواها ، اذ إن كل هذه الأنظمة وفرت مستوى عاليا من المعلومـــات لمساعدة متخذي القرار .وقد شهد قطاع الخدمات بشكل رئيسي وخاصة القطاع الفندقي تطورا ملحوظا في السنوات الأخيرة ، ويعتبر قطاع الفنادق من القطاعات الهامة في الأردن ، وقد أخذت تلعب دورا كبيرا في الاقتصاد الأردني ، حيث أصبحت تشكل موردا رئيسا من موارد الدخل الوطني .ونظرا لأهمية هذا القطاع ،. ولذلك بدأت محاسبة الفنادق في الأردن تدرس على مستوىكليات المجتمع والجامعات .

٢- مشكلـــــــــة الدراسة :

إن ازدياد حدة المنافسة بين الفنادق يضع إدارة الفنادق أمام تحديات كبيرة إذا ما أرادت تعظيم ربحيتها والحفاظ على استمراريتها ومستوى خدمات عاليـــة الجودة أصبح لزاماً علـــى إدارة الفنادق أن تبحث عن السبل والوسائل المناسبة لتخفيض تكلفة الخدمات المقدمـــة لنزلائها مـــع الحفاظ على عنصر الجودة والنوعية ولعل من أفضل المداخل لتحقيق هذا الهدف هو أن تسعى إدارة الفنادق لتخفيض التكاليف غير المباشرة للخدمات الفندقية . ونظرا لعجز أنظمة التكاليف التقليدية على تخفيض التكاليف غير المباشرة لذا يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة التي تساعد على تخفيض هذه التكاليف وبموجب هـــذا النظـــام يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أسس دقيقة ومبرمجة .

ويمكـــن حصـــــر مشكلـــــــة الدراســــــــة بالأسئلـــــة التالــــيـــــة :

١- هل تطبـــق الفنادق فـــي الأردن نظـــام التكالـــيف علـــــى أساس الأنشطـــــة ؟

٢- ما هي الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطـــة في الفنادق في الأردن ؟

٣- أهـــــــداف الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فـــي الفنادق الأردنية وذلك مـــن خلال التعـــرف علـــــى:

١ . تطبيق نظــــام التكاليـــــف علـــى أساس الأنشطـــة فـــي الفنادق في الأردن .

٢ . التعرف على الصعوبات والعقبات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف علـــــى أساس الأنشطة في الفنادق في الأردن .

٤- أهميـــــــة الدراسة :

تعتبر الفنادق من القطاعات الخدمية الهامة في جميع دول العالم حيث تعتبر مصدراً رئيـــسياً للدخل واالأقتصاد الوطني ، اذا يقوم السياح من مختلف دول العالم بضخ العملات الأجنبية في الأقتصاد بشكل مستمر. كما تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول وتبحث في أحد أنظمة التكاليف الحديثة نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بتخــصيص التكــاليف غيــر المباشرة التي تعد عملية تخصيصها مشكلة في حساب تكلفة الخدمة ، مــن خــلال تقــديمها لبيانات تكلفة أكثر ملائمة ودقة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية مــن جهة ،. إذ يعد استخدام أنظمة التكاليف من العوامل المناسبة التي تمكن من التخصيص الأمثل للموارد ، وتقيس تكلفة الخدمة بشكل أكثر دقه ، لذلك جاءت هذه الدراسة للتعرف على تطبيق نظام التكاليف في الفنادق الأردن ،و على الصعوبات التي تواجه هذه الفنادق ، وإن استخدام التكاليف المناسبة تعد من العوامل التي تكفل التحقيق الأمثل للموارد وتقيس تكلفة الخدمة بشكل أكثر دقه .

٧- الدراسات السابقة:

أولا - الدراسات العربية:

١- دراسة أبو الهيجاء (٢٠٠١)[1] بعنوان : " **نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، حالة الشركات الصناعية في الأردن .**

سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق عدد من الأهداف من أهمها الوقوف على مدى معرفة الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن بنظام التكاليف المبني على الأنشطة والتعرف على المعوقات التي تقف في طريق تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن .

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث باستخدام أسلوب الاستبانة لجمع البيانات ، حيث تم التطبيق على مجتمع الدراسة المكون من الشركات الصناعية المساهمة في الأردن والمسجلة في سوق عمان المالي وعددها ٩٣ شركة ، وقد خلصت الدراسة بأهم النتائج التالية :

١- يوجد هناك عدد كبير من المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن منها عدم معرفة عدد كبير من الإدارات بهذا النظام .

٢- تواجه الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن مشكلة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة نظرا لعدم قدرتها على تطبيق هذا النظام ، بالإضافة إلى افتقارها إلى الأشخاص المؤهلين لتطبيقه .

٢- دراسة خشارمه (٢٠٠١)[2]بعنوان : " **استخدام نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية .**

---

[1] – خالد أبو الهيجاء، " نظام التكاليف المبني على الأنشطة (حالة الشركات الصناعية في الأردن)"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية إدارة المال والأعمال ، جامعة آل البيت ، المفرق ، ٢٠٠١م.

[2] – حسين خشارمه ، " استخدام نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية "، **مجلة دراسات الجامعة الأردنية** ، الأردن، ٢٠٠١م.

لقد سعى الباحث في هذه الدراسة إلى قياس مدى استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الأردنية وتحديد الفوائد التي يمكن للشركات المطبقة لهذا النظام تحقيقها ، كما هدفت أيضا إلى تحديد الصعوبات والعوائق التي تحول دون تطبيق الشركات الصناعية الأردنية لنظام ABC . وقد أظهرت الدراسة إلى أن ١٠ % فقط من عينة الدراسة تستخدم نظام ABC ، وبينت أن السبب الرئيسي وراء عدم تطبيقه هو اقتناع الشركات بنظام التكاليف المطبق حاليا لديها .

وقد أوصت الدراسة عدة توصيات منها تنبيه الشركات على ضرورة تبني نظام التكلفة على أساس النشاط نظرا للفوائد الكبيرة التي تجنيها هذه الشركات من جراء هذا التبني لنظام ABC

٣- دراسة خليل (٢٠٠٣)[1]بعنوان : " **تطوير نظام التكاليف في إحدى الشركات الأردنيةالمساهمة العامة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).**

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من حيث مفهومه ومقوماته وخصائصه والمنافع المترتبة على تطبيقه مقارنه بالنظم التقليدية والتعرف على واقع نظام التكاليف في إحدى الشركات الأردنية المساهمة العامة وتطوير هذا النظام من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لنظام التكاليف التقليدي الموجود لديها ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمد الباحث على أسلوب " دراسة الحالة " ، حيث تم اختبار شركة الصناعات الدوائية المتطورة المساهمة العامة لتطبيق هذه الدراسة عليه كونها تركز في منافستها على تطبيق أعلى مستويات الجودة على المستوى المحلي والعالمي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة .

وقد قام الباحث بالحصول على البيانات المطلوبة من السجلات المحاسبية والدوائر الرئيسية

---

[1] – لؤي خليل ، " تطوير نظام التكاليف في إحدى الشركات الأردنية المساهمة العامة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة اليرموك ، اربد ، ٢٠٠٣م.

الموجودة في الشركة ، من خلال إجراء المقابلات الشخصية مع المدير المالي وبعض المحاسبين حيث تم إجراء هذه الدراسة بالطريقة الاستقرائية .وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود اختلاف في تكلفة إنتاج المستحضرات المنتجة عندماتم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشطة مقارنة مع النظم المتبعة حاليا ، إذ انخفض الإنتاج لبعض المستحضرات وارتفعت لبعضها الأخر .

٤- دراسة المطارنة (٢٠٠٣)[1]، بعنوان "مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في البنوك التجارية الأردنية: دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة لتوضيح مفهوم مدخل التكلفة على أساس النشاط والوقوف على مميزات هذا المدخل، ومدى إمكانية تطبيقه في البنوك التجارية الأردنية، وللتعرف على معوقات تطبيق هذا المدخل ومدى صحة مخرجاته.

و قد أظهرت نتائج الدراسة أن جميع عينة الدراسة والمكونة من ١٨ بنكا لا تطبق مدخل التكلفة على أساس النشاط. كما أظهرت نتائج الدراسة أن ٣٨,٩% من العينة تنوي تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط خلال الثلاث سنوات التالية للدراسة. كما أظهرت النتائج أن البنوك التجارية في الأردن تواجه صعوبات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ومن أهم تلك الصعوبات ما يلي:-

١- عدم إلمام إدارة البنوك بمدخل التكلفة على أساس النشاط.

٢-عدم وجود جهات تقوم بتوعية البنوك التجارية نحو أهمية مدخل التكلفة على أساس النشاط.

٣-عدم جدية إدارة البنوك بالتحول من النظم التقليدية إلى مدخل التكلفة على أساس النشاط بسبب أن كلفة هذا النظام تفوق المنافع المتحققة منه، أو أن بعض الإدارات ترى أن النظم المستخدمة لديها سليمة ولا داعي للتحول إلى مدخل التكلفة على أساس النشاط.

[1] - غسان المطارنه ، "مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط(ABC) في البنوك التجارية الأردنية"،**المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، المجلد ٢٧، العدد ١ ، مصر ، ٢٠٠٣، ص ص ٢١٢-٢٥٣.

و قد أوصت الدراسة بعدة توصيات ومن ضمنها، ينبغي على البنوك التجارية الأردنية محاولة التحول إلـــى مدخل التكلفـــة علـــى أساس النشـــاط عـــن طريـــق الآتي:-

١-تقسيم الأعمال التي يقوم بها البنك إلى أنشطة.

٢-جذب الخبرات في مجال تطبيق هذا المدخل.

٣-تدريب الموظفين على كيفية تطبيق هذا المدخل.

كما أوصت الدراسة بضرورة أن تقوم الجامعات والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين بتوعية المجتمعات المالية وغيرها في الأردن بأهمية وكيفية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط.

٥- دراسة عبدالله (٢٠٠٤)[1] بعنوان **أنظمة التكاليف على أساس الأنـــشطة فـــي مؤســسات التعليم العالـــي الخاصـــة في الأردن : دراسة تطبيقيـــة فـــي إحـــدى الجامعـــات الأردنية** " هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام تكاليف الأنشطة على جامعة الإسراء الخاصة بهـــدف بيـــان الفروقات في احتساب تكلفة المساق والدرجة الجامعية بين الأنظمة التقليدية والنظام المـــذكور وتحديد الخطوات المطلوبة لتشغيل النظام والية تحليل الأنشطة الأكاديمية التي تقـــدم إمكانيـــة إعداد برامج خفض التكاليف ، وإجراءات تطوير وتحسين أداة الوحدات الأكاديميـــة لتحقيـــق الأهداف المطلوبة التي تنعكس على تحسين الخدمات التعليمية للجامعات الخاصة ورفع جودة المخرجـــات التعليميـــة لتتمكـــن مـــن المنافســـة فـــي ســـوق العمـــل المحلـــي والدولـــي وقد اعتمد الباحث في تطبيق النظام على بيانات الكشوفات المالية الختامية ومعايير الاعتمـــاد العام والخاص ، واللقاءات الشخصية مع مديري الوحدات الأكاديمية بهدف تحليـــل الأنـــشطة وتصميم خطوات منطقية للتطبيق لأجل الوصول إلى النتائج .

[1] —عبدالله حسن، "أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن" : دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الأردنية ، **المجلـــة الاردنية للعلوم التطبيقيه** ، المجلد ٧، العدد ١، ، ص ص ٢٠٠٤ ١٨٥-٢٠٧ .

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات تركزت على ضرورة تطبيق النظام المذكور في مؤسسات التعليم العالي للفوائد التي ذكرت ، وبناء تصور شامل عن الأنشطة الأكاديمية لمساقات مختلفة تمكن مدراء الوحدات الأكاديمية من تحديد التقديرات ، وموازناتهم التشغيلية بنوع من الموضوعية والدقة ، وتطبيق معايير الأداء التشغيلي المستنتجة من إلية النظم المذكورة لتقييم أداء الأفراد واحتساب كلفة المساق المدروس من قبل الطالب بشكل دقيق بعيد عن الأحكام الشخصية المرتبطة ببعض التقديرات لغرض تسعير الساعة المعتمدة وكذلك البرامج الدراسية والبرامج العلمية .

٦- دراسة فرحات (٢٠٠٤)[1] بعنوان **نظام التكلفة حسب الأنشطة مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سوريا** "

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على نظام التكاليف على أساس الأنشطة بصفته نظام تكاليف جديد صمم لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ، ودعم الإستراتيجية التنافسية وجهود التحسين المستمر عن طريق إدارة الجودة الشاملة .

ولتحقيق ذلك اتبعت الباحثة المنهج الاستنباطي والاستقرائي حيث أجريت الدراسة التطبيقية على شركتين سوريتين تعملان في خدمة مناولة البضائع الواردة بحرا عن طريق ميناء طرطوس وميناء اللاذقية ، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية .

١- إن تعديل التكليف التقليدي لا يشكل الحل لمشكلة تخصيص التكاليف غير مباشرة.

٢- تحولت معظم التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة وفقا لنظام تكاليف الأنشطة.

٣- يوجد علاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة.

٤- قبل البدء في تنفيذ نظام تكاليف الأنشطة لابد من التأكد من ملاءمته لطبيعة المنظمة موضع التطبيق .

---

[1] – **منى فرحات** ، "نظام التكلفة حسب الأنشطة دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سوريا"، **المجلة العربية للإدارة.**المجلد ٢٦ ، العدد ٢ ، مسقط ، ٢٠٠٤ ، ص ص١٤٩_١٦١.

٥- يبين النموذج المقترح بيانات تكلفة أكثر دقة من البيانات التي يقدمها نظام التكاليف المستخدم في الشركتين ، كما أن النموذج المقترح يساعد على الرقابة على التكاليف.

وقد أوصت الباحثة بوجوب إتباع خطوات جادة من أجل تحسين نظم التكاليف المطبقة في القطاع العام ، والإسراع بتبني تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بكونه نظاما يدعم عملية اتخاذ القرارات ، وكذلك الأخذ بعين الاعتبار أن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة لا يعد سلاحا فعالا للتخلص من جميع المشكلات التي تواجه العالم بل انه أداة لتوجيه الانتباه إلى أماكن وجود الخلل .

٧- دراسة عابورة (٢٠٠٥)[1] بعنوان " **تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات** "

هدفت هذه الدراسة إلى شرح أهمية نظام التكليف على أساس الأنشطة لقطاع الخدمات من خلال تطبيقه في المستشفيات ، وهي دراسة على المستشفى الإسلامي الأردني في الأردن ، وذلك لبيان المنافع المترتبة على تطبيقه من حيث قدرته على مراقبة التكاليف غير المباشرة والسيطرة عليها وتوفير المعلومات الأكثر دقة عن تكاليف الخدمات العلاجية التي يقدمها المستشفى ، والتعرف على المعوقات التي تقف في طريق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفى الإسلامي بالأردن واقتراح بعض الحلول التي من شانها تسهيل عملية التطبيق .

وتم الحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة لعملية التطبيق من البرامج والسجلات المحاسبية التي يستخدمها المستشفى الإسلامي لتسجيل عملياته المحاسبية ، فضلا عن إجراء المقابلات الشخصية مع كل من رئيس شعبة الدم والتخثر ورئيس مختبر الأشعة ، وتم إجراء المقابلات الشخصية أيضا مع رئيس القسم المالي ومحاسب التكاليف في المستشفى .

---

[1] – أشرف عابورة ، " **تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات**" رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية ألأقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة اليرموك ، اربد ٢٠٠٥م.

وأظهرت نتائج هذه الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتوفير معلومات ذات دقة أكبر عن تكاليف الخدمات الطبية التي تقدمها كل من شعبة الدم والتخثر وقسم الأشعة مما يجعل الإدارة قادرة على اتخاذ قراراتها الإدارية بشكل سليم وفي الوقت المناسب فـضلا عن توفير إلية رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة التي يتكبدها المستشفى ، وأخيراً فـان أهم المعوقات التي تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنـشطة فـي المستـشفى الإسلامي هو عدم توافر المعلومات التي يحتاجه هذا النظام ممـا يستغرق وقتا طويلا لعمليـة التطبيق.

٨- الدليمي (٢٠٠٥)[١] " **بعنوان نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانيـة تطبيقـه فـي الشركات الصناعية المساهمة في الأردن :** دراسة ميدانية .

هدفت هذه الدراسة إلى عرض نظام التكاليف المبني علـى الأنـشطة مـن حيـث المفهـوم والخصائص والعوامل التي تشجع إلى التحول نحو تطبيقه ، كما هدفت إلى التعرف على اثـر التطور التكنولوجي ، وانتشار الاتمته على الأنظمة التقليدية ، ومدى ضرورة إيجـاد أنظمـة جديدة تتماشى مع هذا التطور التكنولوجي السريع ، وبيان المزايا والفوائد التي تحصل عليهـا الشركات فيما لو طبقت هذا النظام الجديد .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك عددا من المعوقات والصعوبات التي تعترض عمليـة تطبيق هذا النظام في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية ، إلا أن نتائج الدراسة أظهرت انه من الممكن اتخاذ بعض الإجراءات اللازمة لتذليل تلك المعوقـات ، وضـرورة القيـام مـن التحـول من الأنظمة التقليدية إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، والاستفادة من مزايـا هذا النظام ، وخاصة في ظل المنافسة الحرة بين الشركات .

---

[1] – خليل الدليمي ، " نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن:دراسة ميدانية" ، **مجلة العلوم الانـسانية،** المجلد ٢٩العدد ٨، ٢٠٠٥م.

٩- دراسة بارود (٢٠٠٧)[١] " بعنوان **مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة** "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة ، وتضمن هذه الدراسة مدخلا نظريا تم التطرق فيه إلى عناصر التكاليف وتصنيفاتها ، وأساليب قياس عناصر التكلفة وحسابها وطرق تحميلها وأخيرا المشاكل التي واجهت الأنظمة التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة ثم شرح مفصل لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ومراحل تطبيقه أما الجانب العملي فقد تم استخدام أسلوب الاستبانه والمقابلات الشخصية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المصارف الوطنية العملة في قطاع غزة تتوافر فيها مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وقناعة الإدارة ووعيها بأهمية النظام وان التنافس بين المصارف يستلزم تطبيقه ، وان تطبيق النظام يؤدي إلى زيادة كفاءة المصارف وفاعليتها. وقد أوصت الدراسة بسرعة الانتقال لتطبيق نظام التكاليف لما له من أثر كبير في زيادة كفاءة المصارف وفاعليتها بما أن مقومات تطبيق هذا النظام واردة .

١٠-- دراسة شقفة(٢٠٠٧)[٢] "بعنوان **نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوربي** "

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية التكاليف غير المباشرة ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة باستخدام نموذج

(Cooper Two- Stages Activity Based Costing System)

---

[1] – طلعت بارود ،" مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ،الجامعة الأسلامية ، غزة ٢٠٠٧م.

[2] — خليل شقفة، " نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٧م.

على قسم الدم والتخثر وقسم الميكروبي ولوجي بدائرة التحليل الطبية (المختبر) بمستشفى غزة الأوروبي .

وخلصــــت الدراســـة إلى نــتائــج متعــددة أهمهــــا :

١- أن نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحتاج إلى فريق عمل ذي خبرة عالية ومــعرفــــة واسعــة بالأنشطــة التــي تمــارس فــي الأقســام العــلاجيــة للمستشفــى.

٢- قدرة نظام تكاليف الأنشطة على توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة عن الخـــدمات الطبيـــة المقدمـــة .

٣- الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف الأنشطة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيـــد القرارات الإداريــــة .

وأوصــــت هذه الدراســة بمـــا يأتـــي :

١- تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الحكــومي لقدرتـــه علـــى تـــوفير مــعلــومــات ذات دقـــــة عــاليـــة عــــن تكــــاليـــف الخــدمــات الــطبيــــة.

٢- ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل جيد في قطـــاع المستشفيات الحكومية بالاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين مع تحول تدريجي يبدأ علـــى مراحــل .

٣- ضرورة رصد المخصصات الكافية لعقد دورات تدريبية لفهم آلية عمل نظـــام التكـــاليف المبنـــي علـــى الأنشطـــة .

٤- استغلال قاعدة البيانات الموجودة في المستشفى والاستفادة منهـــا فـــي تـــصميم برنـــامج لمحاسبـــة التكاليـــف .

١١- دراسة حلس (٢٠٠٧)[١] بعنوان:" **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخـدمات التعليمية بالجامعات**"

يهدف هـذا البحث بصورة رئيسيـة لاستخدام مدخـل المحاسبة عـن التكلفة علـى أسـاس النشاط (ABC)في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات فـي الجامعـات علـى أسـس موضوعيـة دقيقـة.

وفي إطار محاولة تحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الاستقرائي وذلك لمراجعة أدبيـات الدراسة وتم استخدام المنهج الاستنباطي لدراسة مدى إمكانية استخدام نظام تكاليف الأنـشطة لتوفير البيانات اللازمة لمعالجة القصور واستنباط أوجه التطوير الممكنةلقياس وترشيد تكلفـة الخدمـات التعليميـة.

١٢- دراسة درغام (2007)[٢]،"بعنوان "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة . وقد اعتمدت هذه الدراسة على استبانة وزعـت علـى مجتمـع الدراسـة المكـون مـن ٥١ شركـة صناعيـة.

ولقد بينت نتائج هذه الدراسة أن المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة متوافرة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة ،ومن تم فإن جميع المقومات المقترحـة(توجهـات الإدارة العليا، وتنوع وتعقيد العملية الإنتاجية ، وتوفر أنظمة محاسبية ، وتزايد درجة المنافسة، وتنوع الأنشطـة المسانـدة ، وانخفـاض قـدرة الشركـات علـى تفسـير ربحيتهـا)

---

[1] - سالم حلس ، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، **سلسلة الدراسات الإنسانية** ،المجلد ١٥ ، العدد ١، غزة ٢٠٠٧ م.

[٢] - ماهر درغام ، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية"، **سلسلة الدراسات الإنسانية** ،المجلد ١٥، العدد ٢ ، غزة ، ٢٠٠٧ م ، ص ص ٦٧٩-٧٢٥.

هي حقيقية وموجودة فعلا في الواقع العملي، والتي تمثل بنية تحتية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة فى تلك الشركات.وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها إنشاء أقسام مستقلة لمحاسبة التكاليف فى الشركات الصناعية وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علميا وعمليا ويأتي تبنى تطبيق نظام تكاليف الأنشطة لأنه يقدم بيانات تكلفة أكثر دقة ويساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة وأيضا التحول التدريجي نحو تطبيق نظام تكاليف الأنشطة وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى الشركة ككل.

١٣- دراسة الشرايري (٢٠٠٧)[1] **إمكانية تطبيق التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تعترض تطبيقه.**

يهدف هذا البحث إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الأردنية في تخصيص التكاليف ورقابتها والاستفادة منها في ترشيد هذه التكاليف ، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه ، والوسائل والخطوات الضرورية لتطبيقه فيها، واستخدام الاستبيان لجمع البيانات من(٢٠) جامعه أردنيه رسميه وخاصة بواقع (٥)استبيانات لكل جامعه ، وقد بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل (٧٥) استبيانة وتوصل البحث إلى أن الجامعات الأردنية لا تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، وإنها تستخدم تبويبا خاصا بها تبعا لملكيتها ، وتواجه تطبيق النظام العديد من الصعوبات تتراوح درجة أهميتها من مرتفعة إلى متوسطة ، ويمكن تقسيمها إلى صعوبات تتعلق بالإدارة والمؤهلات والكوادر العاملة في الأقسام والوحدات المالية ، وفنية تتعلق بالنظام ولا تختلف درجة أهمية الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية تبعا لملكية الجامعة سواء أكانت رسميه أو خاصة .

---

[1] – جمال الشرايري ، " إمكانية تطبيق التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تعترض تطبيقه" ، **المجلة المصرية للدارسات التجارية** ، المجلد ٣١ ، العدد ٢ ، مصر ، ٢٠٠٧م ، ص ص ٦٥ – ٩٦.

وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجامعات الأردنية بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة والاستفادة من مزاياه الايجابية على أنشطتها لتحسين عمليات تخطيط ورقابة التكاليف وإعداد موازنات واقعيه ورسم الخطط بموضوعيه بما يساعد في تطوير العملية التدريـــسية ورفـــع مستوى الجودة ، وتذليل الصعوبات التـــي تواجه تطبيقه وتوفير المقومات الاساسيـــة لتطبيقه.

ثانيا – الدراسات الأجنبية:

١– دراسة Jim (٢٠٠٢)[١] بعنوان:

"Activity Based Costing Implementation _Sun Life Insurance _ A case study".

هدفت هذه الدراسة إلي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في شركات التأمين وبيان تأثيرات تطبيق هذا النظام على كلفة تقديم خدمة التأمين للزبون،بالإضافة إلى توضيح تأثيره على القرارات الإدارية،ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث باستخدام أسلوب دراسة الحالة،وتطبيق هذا النظام على إحدى شركات التأمين،حيث امتازت هذه الشركة بأن لها فروعا في أنحاء العالم بالإضافة إلى أنها تقدم خدمات التأمين للأفراد والشركات معا. ولقد خلصت هذه الدراسة إلي عدة نتائج أهمها أن هناك عدداً من خدمات التأمين المرتفع تكلفتها وأخرى قد تم تخفيض تكلفتها عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبالتالي فقد عمل هذا النظام على تحديد التكلفة بشكل أكثر عدالة من أي نظام أخر ،كما أن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة سرّع من عملية اتخاذ القرار وبالتالي أصبحت الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها التأمينية بأقل وقت،الأمر الذي زاد من قدرتها التنافسية في السوق،وقد أجريت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية.

٢– دراسة Newman(٢٠٠٣)[٢] بعنوان :

"Activity-Based Costing in Users Services of an Academic Library"

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مكتبة إحدى الجامعات الاسترالية ، مع إعطاء صورة واضحة وشاملة عن كيفية تطبيق هذه النظام خطوة بخطوة ، بالإضافة إلى تعرضه للمنافع التي سوف تجنيها إدارة هذه المكتبات من جراء

1- Gurowk Jim, "Activity _Based Costing Implementation_ SunL ife Insurance_ A Case Study", **Focus Magazine**, USA,2002.
2- Newman and, Jennifer Ellis, "Activity-Based Costing in Users Services of an Academic LibraryLibrary Treends", Vol 51, No.3 , 2003 PP 333-348.

تطبيق هذا النظام والوقوف على المحددات التي قد تصعب من عملية تطبيق هذا النظام في هذا القطاع مــن الخدمــات.

ولتحقيق أهدافه قام الباحث باختيار أسلوب دراسة الحالة من أجل تطبيق نظام التكاليف علـــى أساس الأنشطة مستخدما في ذلك نموذج Cooper لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ضمن مرحلتين ، وقد تــم اختيــار جامعـــة (Edith Cowan) لتطبيق هذه الدراســة فيهــا. وتوصل الباحث إلى عدد من النتائج من أهمها أنا نظام التكاليف التقليدي التـــي كانت تستخدمه مكتبة الجامعة قبل تطبيق نظام التكاليف علـــى أساس الأنشطة اخفق بتوفير معلومات كافيـــة تجعل الإدارة قادرة علـــى اتخـــاذ القـــرارات الـــصحيحـــة بـــشـــان استهـــــلاك المـــوارد المتاحـــة،وللوصول إلى كفاءة عالية في تقديم الخدمة يجب على الإدارة أن تقوم بفهـــم وافٍ لسلوكالتكاليف لديها ، وأن أفضل طريقة لفهم التكاليف وسلوكها هي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .هذا ويوفر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات عن تكـــاليف المنتج أو الخدمةالمقدمة بشكل مفصل وأكثر دقة من نظام التكاليف التقليدي ، وبالتـــالي رفـــع قدرة كفاءة الإدارةعلى اتخاذ قرارات استراتيجية أكثر دقة ، بالإضافة إلى توجيه التكاليف نحو الأنشطة ذاتالمنفعة واستبعاد الأنشطة العديمة الفائدة من تكلفة الخدمة ، ومن النتائجالتي توصل إليها الباحث أيضا أن المنطق وراء تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيالجامعات هو تحميل التكاليف غير المباشرة على الخدمات التي تقدمه بالاعتماد على أســستحميل مناســبة ومتوافقة مع نوعية النشاط الذي يولدها ، وهو تمام ما تقوم عليه فكرة هذاالنظام فـــي قطـــاع الـــصناعـــــة مـــــــع الاختـــــلاف فـــــي طبيعـــة الأنشطـــــة وعمليـــــة التطبيـــــق.

٣- دراسة Roztocki & others (٢٠٠٤)[١] بعنوان:

"A Procedure for Smooth Implementation of ABC in Small Companies".

1- Rozotocki and others " A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies". **Engineering Management Journal**,vol 16, No 4 ,2004, pp 19-27

هدفت هذه الدراسة إلي وصف الإجراءات المتبعة للتحول من نظام التكاليف التقليدي إلي نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأقل مخاطرة وتكلفة ممكنة ،كما أنها ركزت على تطبيق هذا النظـام فـي الـشركات الـصناعية الـصغيرة التـي يكـون عـدد موظفيهـا أقـل من(١٠٠)موظف.ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بإتباع نمـوذج Cooperلتطبيـق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ضمن مـرحلتين(Cooper's two – stages Activity Based Costing System Model) وتطبيقه على إحدى الشركات الـصناعية الـصغيرة واعتبارها دراسة حالـة.وقد توصلت الدراسـة إلـى عـدة نتائج من أهمهـا:

١- إن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بحاجة إلي تغييرات تنظيميـة فـي الشركة،ووجود موظفين ذوي كفاءة قادرين على التعامل مع هذا النظام،بالإضافة إلي حاجـة الشركة إلـى برامج محاسبيـة فـي الحاسوب مـن أجـل تجميع البيانات بسهـولة ودقة.

التحول من نظام التكاليف التقليدي إلي نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقلل مـن مخـاطر الحصول على معلومات خاطئة بشأن التكاليف،وبالتالي اتخاذ قرارات إدارية صحيحة ترفع من كفاءة أداء الشركة.

٤- دراسة Taba (٢٠٠٦)[١] بعنوان:

"Measuring the Successful Implementation of Activity Based Costing (ABC) in the South African Post Office".

هدفت هذه الدراسة البحث في تصورات الموظفين من عملية تطبيق نظام تكـاليف الأنـشطة (ABC) في المكاتب البريدية في جنوب إفريقيا (SAPO) والفائدة التي تجنيها هذه المكاتـب

2- Lucas Taba, "Measuring the Successful Implementation of Activity Based Costing (ABC) in the South African Post Office",. Unpublished Thesis, Business Administration, University of South Africa,2006

من خلال تطبيقهم لهذا النظام وهذا سيسمح للإدارة تزويدها بالمعلومات و التكاليف مما سيمكنها من اتخاذ القرارات السديدة . ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بإعداد استبانه وتوزيعها على موظفي المالية في المكاتب البريدية في جنوب أفريقيا (SAPO) وطلب منهم الإجابة على أسئلة الاستبانه بناء على خبراتهم وتصوراتهم حول تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ، وتم توزيع ١٢١ استبانه ونسبة الاستبيانات التي تم الإجابة على أسئلتها كانت ٣٧% أي ٤٥ استبانه . توصلت نتائج هذه الدراسة إلى إن الإدارة العليا أخفقت في تقديم دعم فاعل لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة ، ومن العوامل التي تقف في عملية إنجاح نظام تكاليف الأنشطة هي تدريب القائمين على هذا النظام وارتفاع تكاليف تطبيقه وقلة في رزمة البرمجيات والتعاون بين الدوائر لكي يساهم في عملية إنجاح هذا النظام .

٥- دراسة(krishnan,٢٠٠٦،)[١] " تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في منشآت التعليم العالي –دراسة ميدانية "

لقد بين الباحث أن اقتصاد معظم دول العالم في الوقت الحاضر أصبح يعتمد على المنشآت الخدمية مثل خدمات التامين ، والخدمات المالية ، وخدمات القطاع الصحي ،والقطاع التعليمي.وان بعض المنشات في هذه القطاعات قد عانت من الإفلاس بسبب عدم مقدرتها على السيطرة على تكاليفها .وقد وضح الباحث بان استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى إيجاد مقومات أفضل لاتخاذ القرارات في المنشات الخدمية وخاصة في مراحل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالاضافة إلى كونه أداة فعالة لتتبع التكاليف للمنتج وتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة لقياس مدى القيمة المضافة للمستهلك . كما بين الباحث بان نظام محاسبة التكاليف يوفر اساسا لفرص خفض التكاليف واستبعاد أية أنشطة لا تؤدي إلى

1- Anbalagan Krishnan,"An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution : A Local Case Study" **Contemporery Management Research**,Vo12, No2,2006, ,P P75-90.

زيادة القيمة المضافة للسلعة مما يؤدي إلى التوفير في الموارد المتاحة . وقد نشأت أهمية الدراسة لدى الباحث من معاناة قطاع التعليم العالي من شدة المنافسة مما تتطلب لدراسة تكاليف الأنشطة لديها لاستبعاد الأنشطة التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة دون التأثير على مخرجات التعليم من حيث الجودة . وقد توصل البحث انه وبتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يتم توفير أساس دقيقا لتحديد واحتساب الكلفة الحقيقية للمنتج – كلفة الطالب الواحد – وانه من الضروري لتطبيق هذا النظام بشكل فعال إيجاد موظفين مختصين بمحاسبة التكاليف وذلك لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمه مضافة وبالتالي استبعادها دون التأثير على المنتجات النهائية.

تعليق عام على الدراسات السابقة :

– إن معظم الدراسات السابقة حول تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة أيدت تطبيق هذا النظام الجديد للتكاليف وأكدت منافعه ولم يقتصر ذلك على المنشآت الصناعية وحسب بل الخدمية والتجارية ايضا .

– إن الدراسات السابقة اشتملت على مجتمعات متعددة فلم تقتصر على الدول المتقدمة صناعيا بل على الشركات والمصارف والجامعات والمستشفيات والبنوك في الوطن العربي ممثلة في الأردن وسوريا وقطاع غزة .

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تسلط الضوء على تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في قطاع الخدمات بشكل عام وفي الفنادق بشكل خاص ، ويعتقد الباحث بأن هذه الرسالة تمتاز بما يلي :

١- تعد من الدراسات القليلة من نوعها التي بحثت موضوع تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في قطاع الخدمات بشكل عام وفي الفنادق بشكل خاص علما بأن معظم الدراسات السابقة تناولت تطبيق هذا النظام في المنشآت الصناعية .

اوجه الأختلاف والأتفاق بين الدراسات السابقة وهذه الدراسة

يمكن القول أن تلك الدراسة كغيرها من الدراسات تفق معها في بعض الامور مثل توضيح المفهوم العام لنظام التكاليف المبني على الأنشطة وخطوات تطبيقه ، وبيان مدى حاجة المنشآت سواء كانت صناعية أو خدمية للنظام وتختلف معها في امور أخرى حيث أن الدراسة ركزت على الفنادق العاملة في الأردن وتتميز بانها الدراسة الميدانية في هذا الموضوع في الأردن .

التعريفات الإجرائية:

- **الفنادق الأردنية** : هي الفنادق العاملة في الأردن المصنفة من فئة ٤ – ٥ نجوم حتى نهاية عام ٢٠٠٩.

- **التكاليف المبنية على الأنشطة** : ويعرف نظام (ABC) كما يراه مؤسسه (Cooper) بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة،ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولا،ثم يتم تخصيص الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء،وذلك بحسب الاستفادة منها[1].

- **النشاط:** وهو أي طلب تأخذه المنشاة لصنع صناعة أو تأدية خدمة أو هو هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات عرض محدد.[2]

---

[1] – ماهر درغام ،" مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية:"، مرجع سابق ص ١٦ .

[2] – إسماعيل التكريتي ، **محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)**، دار الحامد ، عمان ، ٢٠٠٧، ص ١٦٢

- **الأنشطة المباشرة :** هي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلـــة بأنـــشطة العمليات الإنتاجية .

- **الأنشطة غير المباشرة :** هي جميع الأنشطة التي تخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط واضح في بناء المنتوج التام.([1]).

- **موجه التكلفة :** وحدة قياس لمستوى أنجاز النشاط([2]).

[1] - المصدر / المرجع ذاته ، ص ٢٣.
[2] - المصدر / المرجع ذاته ، ص ٢٣.

الــفـــصـــل الثاني

* المبحث الأول : نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC).

١-٠: نبذة تاريخية لأدبيات نظام تكاليف الأنشطة (ABC).

١-١: دوافع ظهور نظام تكاليف الأنشطة (ABC).

١-٢: مفهوم نظام تكاليف الأنشطة (ABC).

١-٣: متطلبات نظام تكاليف الأنشطة (ABC).

١-٤: خطوات تصميم نظام تكاليف الأنشطة (ABC).

١-٥: أهمية نظام تكاليف الأنشطة (ABC) .

١-٦: أهداف نظام تكاليف الأنشطة(ABC).

١-٧: الظروف التي يكون فيها تطبيق نظام(ABC)أكثر ملائمة للأغــراض الإدارية الحديثة.

١-٨: مزايا تطبيق نظام تكاليف الأنشطة(ABC).

١-٩: الانتقادات الموجهة إلى نظام تكاليف الأنشطة(ABC).

* المبحث الثاني : نبذه عن الفنادق .

المبحث الاول : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC).

١-٠: نبذة تاريخية عن نظام تكاليف الأنشطة :

"إن من أوائل الكتب في نظام تكاليف الأنشطة ABC كان كتاب جونسون وكابلن عام ١٩٨٧ ويري الكاتبان أن فكرة نظـــام تكلفة النشاط ABC وأول ما ظهرت فـــي عام ١٩٢٥ ولكنها سرعان ما خفت ضوئها بسبب ارتفاع تكلفة تطبيقها وعندما زادت الحاجـــة إلـــى معلومـــات تكاليفية أكثر دقة مـــن ذي قبل، وفي ذات الوقت كان التقدم الهائل والاستخدام الواسع للحاسب الآلي في المنظمات المختلفةمما زاد الاهتمام بهذا النظام وعادت الكتابة مرة أخرى عن نظـــام تكلفة النشاطABC" ،أما الاستخدام الأول لمصطلح تكاليف الأنشطة فقـــد كـــان فـــي عـــام ١٩٨١عن طريق كاتب يدعى ستابس ،بينما يعود مصطلح مسببات التكلفة أو موجهات التكلفة كنتيجة للممارسة العملية لنظام فـــي عدد مـــن الشركات في السبعينيات وأوائل الثمانيات مـــن القرن العشرين مثل الشركات(**union pacific, HP ,john Deere**) وذلك لهدف الحصول على معلومـــات دقيقة عـــن التكاليف بما يمكن هذه الشركات مـــن اتخاذ القرارات سواء المتعلقـــة بالتسعير أو مزيج المنتجات.حيث ظهر أول كتاب يحتوي على العنوان الـــصريح the rise of ABC في أربعة أجزاء في أعوام ١٩٨٨و١٩٨٩ للكاتب cooper يبـــين فيـــه مبـــادئ وأساسيات ABC وكذلك عرف فيـــه مصطلحات الأساسية لنظام ثم توالت الكتابات فـــي هذا الموضوع إلى يومنا هذا، وقد ارتبطت الكتابة عن نظام تكلفة النـــشاط ABC مـــع بعـــض الأساليب الأخرى للإدارة مثل التكلفة المستهدفة، الإنتاج بدون عيـــوب ، الـــشراء والإنتـــاج بالتوقيت المناسب، الجودة الشاملة[1].

[1] – محمود موسى ، " نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملامح"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ،جامعة الأزهر، القاهرة ، ٢٠٠٨م.

١-١: دوافع ظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة

لقد تعرضت المحاسبــة الإداريــة عمــومًا ونظــام محاســبة التكــاليف علـــى وجـــه الخصوصللعديد من الانتقادات، فيما يتعلق بمدى ملائمة أساليب وإجراءات نظام التكاليف المتبع حاليًا فيظل المستجدات الحديثة التي طرأت على بيئة المنشآت سواء الصناعية أم الخدمية، ممــا دفع العديد مـــن الباحثين نحو تحسين طرائق ومناهج تخصيص التكلفة حتـــى يمكن تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات المناسبة للأغراض الإدارية خاصة وأن نظام محاسبة التكاليف التقليدي كان مشوهًا وتأخر بدعم الإدارة فـــي عمليـــات التخطـــيط والرقابة، وتقديم بيانات عن العمليات الخاصة بالمنتجات والخدمات و أن هناك عـــدة أســـباب مقنعه لتحسين أساليب حساب التكاليف، وأهمها نمـــو وزيادة التكاليف غير المباشـــرة بـــشكل سريـــع، وانخفاض التكاليـــف المباشرة [1].

وفي عام ١٩٨٧ م وعلى ضوء الانتقادات المتزايدة والموجهة لنظام التكاليف التقليدي قدم كـــل من Cooper and Kaplan نظاما جديدا لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة عرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة ،حيث اعتبر هذا النظام نقطة تحول فـــي آليـــة الحـــساب والتخصيص للتكاليف على المنتجات أو الخدمات واتساقًا مع التطورات التقنية التي تـــشهدها المنشآت في العصر الحالي والتي اعتمدت بشكل أساس على تحليل الأنشطة التشغيلية كأساس في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات للوصول إلى الدقة المطلوبـــة للتكلفة وإمكانية دعم الإدارة بتقنيات أخرى ممثلة بإعادة هندسة العمليات وإدارة الجودة الشاملة وبرامج خفض التكاليف وتحليل الربحية[٢].

٢- Lawrence Grasso," are ABC and RCA Accounting Systems Compatible With Lean Management" , Quarterly, VOL.7 , NO.1,2005 ,pp12-27

2 – عبدالله حسن ، " أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن " ، مصدر / مرجع سابق ، ص ٩.

وقد حدد بعض الكّتاب والباحثين عددًا من الخصائص التي توضح الملامح الأساسية والتي يجب توافرها في بيئة التكاليف حتى تكون ملائمة ومشجعة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بل قد يصبح التطبيق أمرًا ضروريًا مع توافر تلك الظروف بما يلي:

١- زيادة حدة المنافسة في السوق بين المنشآت بمختلف أنواعها وانتماءاتها القطاعية، وذلك نتيجة لعولمة السوق من خلال الانفتاح الكبير في التجارة الدولية، حيث أصبحت هذه المنشآت تركز بشكل كبير على نوعية المنتج أو الخدمة التي تقدمها، إذا لم يعد هناك أي معنى للتفرد في الإنتاج([1]).

٢- التغيرات في البيئة التشغيلية لمنظمات الأعمال والحاجات المتزايدة من قبل المدراء لمعلومات تكاليفية أكثر دقة وشاملة لجميع مفاصل العمل([2]).

٣- التغيير الجوهري في بنية التكلفة من خلال التزايد المستمر في نسبة التكاليف غير المباشرة في ظل مستويات الآلية العالية، وأنظمة إدارة الوقت الحديثة وتغير بيئة التصنيع وأدواته([3]).

٤- زيادة درجة التنوع في المنتجات صاحبها زيادة درجة التعقد في العمليات الصناعية حيث أصبحت العمليات الإنتاجية أكثر تعقدًا، كما أن نطاق المنتجات أصبح أكثر اتساعًا مما أدى إلى قصر في دورة حياة المنتج أو الخدمة، وارتفاع الجودة بشكل كبير([4]).

---

[1] – منى فرحات ، "نظام التكلفة حسب الأنشطة دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سوريا"، مرجع سابق ، ص ١٠.

[2] – حسام الدين الزطمة ، " نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة: دراسة تطبيقية على إحدى شركات المقاولات"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، ٢٠٠٦.

[3] – محمد عبد الغني ، " تقويم مدى امكانية وجدوى قياس التكلفة على اساس النشاط في المستشفيات " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، مجلد ٢٣ ، العدد ١ ، ١٩٩٩، ص ص١٠١-١٣٦ .

[4] – نصر عبدالكريم ورشيد الكخن ،"إمكانيات تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية : دراسة نظرية وتطبيقية "، **مجلة دراسات** ، مجلد ٢٤ ، العدد ٢ ، ١٩٩٧، ص ص ٤٩٤-٥٢٥ .

٥- تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منـتج أو خدمـة، بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمـة، أو ما يسمـى بالمعدل المعياري والذي يساوي عدد العناصر أو الأجزاء المشتركة مقسومة على مجموع عدد العناصر فـي المنتج (١).

٦- عدم دقة نظام التكاليف التقليدي بالتخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على المنتجـات أو الخدمـات ممـا يـؤدي إلـى تشـوه تكلفـة المنتجـات أو الخدمـات.

ومن خلال ما سبق يعتمد وجوب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة سواء في القطـاع الخدمي أو الصناعي اعتمادا كبيرا على نتائج تحليل التكاليف الخاصة بالنظام مقابـل المنـافع المتحققة من تطبيقه، بالإضافة إلى ذلك هناك عدة صفات تمتاز بها المنشآت تُوجب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ذكرها كل من **Kaplan and Cooper** وهي ما يلي (٢):-

١- المنشآت التي تخدم مساحة كبيرة من السوق مثل المنشآت الخدميـة والتـي تمتـاز بحجم مصروفات كبيرة.

٢- المنشآت التي تنتج منتجات متنوعة ولها عدد زبائن كبير بمتطلبات تجهيز متنوعـة وذات حجم إنتاج متباين.

ويرى الباحث أن الظروف السابقة جعلت آلية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج على أساس ساعـات العمل المباشر أو أي أساس آخر غير صحيحة، وأصبح . معدل التحميل التكاليف فـي النظام التقليدي غير ملائم ويشوه قياس أصناف وحـدات الإنتاج

---

[1] – ماهر درغام ،" مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية:"، مرجع سابق ص ١٦ .

[2] – عبدالله سليمان ، " انظمة لبتكاليف على اساس الانشطة في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الاردن " : دراسة تطبيقية في احدى الجامعات الاردنية ، مرجع سابق ص ١٠

وأيضا قياس التكلفة المطلوبة، لذلك كان لابد من منهجية جديدة ودقيقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة وعلى وحدات الإنتاج وهذه المنهجية في تخصيص التكاليف غير المباشرة هي نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

١ _٢: **مفهوم نظام تكاليف الأنشطة:**مما لا شك فيه أن النظام التكاليف المبني على الأنشطة قد نضج نتيجة التقدم التقني الكبير في الأساليب الإنتاجية مما ترتب عليه شك في دقة النتائج التي تقدمها نظم التكاليف التقليدية في مجال احتساب التكاليف إضافة إلى تزايد حاجة الإدارة بمختلف المعلومات التفصيلية والدقيقة، و إن التطور الاقتصادي الضخم تطلب الحاجة إلي نظام محاسبة يقدم معلومات تفصيلية أكثر دقة لتغطية احتياجات الإدارة مما أدى إلي استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة[1].

ويعرف نظام التكاليف الأنشطة(ABC) كما يراه مؤسسه (Cooper) بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة،ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة ،حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولا،ثم يتم تخصيص الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء،وذلك بحسب الاستفادة منها[2].

ويعرفه هورنجرن وآخرون[3] انه عبارة عن نظام يقوم بتنقيح نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن.

---

1 – عامر عبد الغني ، " إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني " : دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية، اطروحة دكتوراة غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان ،٢٠٠٥م.

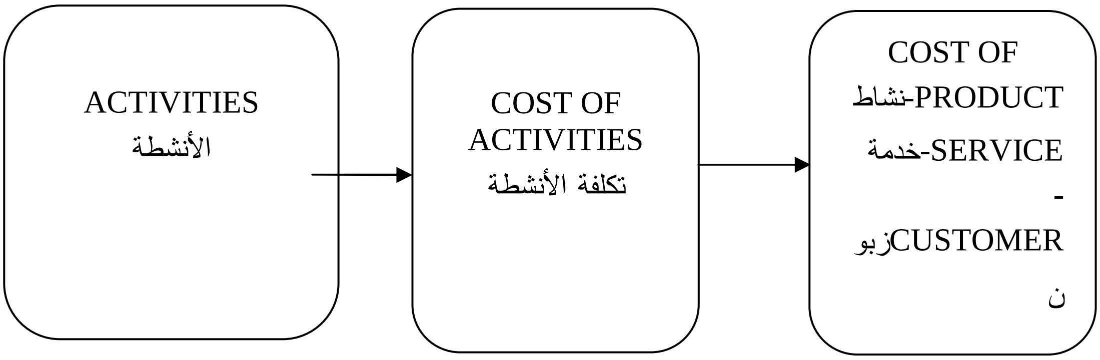
2 – ماهر درغام ،" مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية:"، مرجع سابق ص ١٦ .

3 –George Horngren and others , **Cost Accounting A Managerial Emphasis** , : prentice –Hall Internationa , Englewood Cliffs , ,12 Edition , 2006.

ويعد نظام التكلفة حسب الأنشطة بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساسا علـــى الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة، وإن هـــذه الأنشطـــة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنظمة أو المنشأة وتصمم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المحدثة لها تحمل بداية على الأنشطـــة التي تسببت فيها تلك المنتجات ثم يلى ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعا لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة[1].

ويمكن توضيح مفهوم نظام ABC بالشكل الآتي :

الشكل رقم(١)



المصدر: (٢)

وقد تم تصميم هذا الشكل لتوضيح دورة نظام التكاليف المبنـــي علـــى الأنشطة، وذلك حتـــى يمكن للإدارة أن تركز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فاعلية وتأثيرا على زيادةالأرباح ،ومـــن ثـــم فإنـــه يساعـــد المديرين علـــى اتخـــاذ قرارات أفضل فـــي مجالات تصميم المنتج والتسعيـــر والتسويق وتشجيع التطورات التشغيلية بصفة مستمرة وقرارات إضافـــة منتجـــات أو استبعادها والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة، وتعتبر التكلفة القائمة علـــى النشاط جزءاً أساسيا في عملية التحسين الوظيفي وإعادة هندسة الجهود والإمكانيـــات، فهي تقوم برصـــد

---

[1] – تشارلزهيكس ، **نظام تكاليف حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة**، ترجمة محمد الجبالي ،فرج لطفي ، النشر العلمي والمطابع ، الرياض ، ١٩٩٨م ص ٤١.

[2] – عبدالله سليمان ، " انظمة لبتكاليف على اساس الانشطة في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الاردن " : دراسة تطبيقية في احدى الجامعات الاردنية ، مرجع سابق ص ١٠

البيانات الكمية وبيانات التكلفة وبيانات الوقت وترجمة ذلك إلى معلومات لاتخاذ القرار، وهي تقوم بقيـــاس أداء النشــاط وأداء العمليــات وتحديــد تكلفــة مخرجـــــات العمليـــــات لأي عمــل.

١_٣: أهمية نظــام تكاليف الأنشطة ABC كما يبينها عبدالكريم و الكخن[1] **علــى النحو الاتي:**

* تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة والتي تؤثر فـــي حجم ومقــدار استغـــلال كـــل مـــورد داخـــل كــــــل نشـــاط لتحقيـــق خطـــة أو موازنـــة معينـــة.

* قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التـي تقوم بها المنشأة وتحميل تلك التكاليـف علـى المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عـن احتياجـات تلك المنتجات مـــن الأنـشطـة المختلفة.

* يوفر نظام تكاليف علـى أساس الأنشطة معلومـات تكاليفية أكثر دقـة وتتصف بالموضوعيـة تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة مثل:

قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديـــد مستويات الإنتاج، اختيـــار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلـــق بكيفيـــة أداء الأنشطــــــة وبطـــرق أكثـــر كفـــاءة، إعـــادة تصميم عمليـــات المنشأة وذلك من خـــــلال إلغاء أو دمـــج أو إعـــادة تنظـــم أنشطة معينـــــة.

* يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية، إجراء تعديل في تصميم المنـــتج ،إتّبـــاع أســـاليب تكنولوجية حديثة ، تغيير نسبة التشكيل البيعي.

١-٤: مفهوم التكلفة على أساس النشاط.

---

[1] – نصر عبدالكريم ورشيد الكخن ،"إمكانيات تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية : دراسة نظرية وتطبيقية "مرجع سابق ص ٢٧.

تعتبر التكلفة على أساس النشاط جزءاً أساسياً في عملية التحسين الوظيفي وإعادة هندسة الجهود والإمكانيات، فهي تقوم برصد البيانات الكمية وبيانات التكلفة وبيانات الوقت وترجمة ذلك إلى معلومات لاتخاذ القرار،وهي تقوم بقياس آداء النشاط وآداء العمليات وتحديد تكلفة مخرجات العمليات لأي عمل، وتبين الفرص المتاحة لتحسين فاعلية وكفاءة أية عملية. وتعد التكلفة على أساس النشاط بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساسا على الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة، وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنشأة. وتصمم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المحدثة لها تحمل بداية على الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات، ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعا لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة([1]).

وتعرف التكلفة على أساس الأنشطة بأنها نظام يقوم على حصر وتحليل الأنشطة لتحقيق مستوى متميز من الدقة في قياس التكلفة داخل المنشأة([2]).

والتكلفة على أساس النشاط تقوم بقياس أداء النشاط وأداء العمليات، وتحديد تكلفة مخرجات العمليات، وتبين الفرص لتحسين فاعلية وكفاءة العمليات.

ومما سبق نلخص أن مفهوم التكلفة على أساس الأنشطة يقوم على مبدأ الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، والربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي.

١_٥: مقومات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)([3]):

للوصول إلي البناء الصحيح لنظام (ABC)، فإنه يتم الاعتماد على مجموعة من المتطلبات

---

[1] – هيكس ، **نظام تكاليف حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة** ، المصدر/ مرجع سابق ، ص ٣٠ .

[2] – غسان المطارنة،"مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط(ABC) في البنوك التجارية الأردنية" ،**المصدر / مرجع سابق، ص٨** .

[3] – ماهر درغام ،" مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية:"، المصدر/ مرجع سابق، ص ١٦ .

والمقومات التي إذا ما تم الإيفاء بها فإنها سوف تعزز آلية عمله وتحقق ما يهدف إليه هذا النظام من التسجيل الدقيق للتكاليف والمساعدة في الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

وعليه يمكن تلخيص المقومات الأساسية لنظام (ABC) بما يلي:

١. اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة السلعة أو الخدمة.

٢. اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه المنشأة سواء كان محليا أو عالميا.

٣. توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسوروبأقل التكاليف من اجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها

٤. تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المنشأة كالتصميم الهندسي، والإدارة، والبرمجة، والتسويق، والمحاسبة، وصيانة الأجهزة، وغيرها.

٥. التغير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عملية الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج.

٦. تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة، بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة، أو ما يسمى بالمعدل المعياري والذي يساوي عدد العناصر أو الأجزاء المشتركة مقسومة على مجموع عدد العناصر في المنتج.

٧. يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمه على حدة.

٨. قيام المنشأة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات أو الخدمات وتعقيد العملات الإنتاجيـــة.

٩. صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة.

ولضمان نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة كنظام معلومـــات يتعين مراعاة الاعتبارات التالية ومن أهمها [1]:-

١) تقويم احتياجات المنشأة من المعلومات، وكذلك طبيعة هيكل المعلومات ويتضمن ذلك توقيت الحصول علـــى المعلومـــات، وكيفيـــة توظيفها التوظيـــف الأمثل لكـــافة مستويات المنشـــأة.

٢) تقويم قدرة نظام المعلومات على تدفق وإيصال المعلومات للمستويات المختلفـــة بالمنشـــــأة

٣) تقويم الموارد المتاحـــة التـــي يمكن استخدامها (الوقت -المـــوارد البـــشريـــة -المـــوارد الماليـــة).

٤) تنمية وتدريب الموارد البشرية.

٥) إتباع أسلوب إعداد الموازنات للمنشأة.

١_٦: خطوات تصميم نظام تكاليف الأنشطة.

إن نظام تكاليف الأنشطة هو عبارة عن إطار متكامل وشامل، وتشتمل عملية تصميمه علـــى خمس الخطوات وهي[2]:

١- تجميع الأعمال في صورة أنشطـــة: يقوم محاسب التكاليـــف بتجميـــع كـــل عـــدد مـــن الأعمـــال المتشابهة ضمن نشاط واحد واستخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة هـــذا النشاط إلـــــى المنتجـــات أو الخدمات، ويعد الأساس في عملية التجميع هذه هـــو إمكانية تتبع تكلفـــة هـــذا

---

[1] – مجدي سامي، " مدى فاعلية نظام التكاليف الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف"،.مجلة البحوث التجارية، المجلد ٢٢ ، العدد ٢ ، ٢٠٠، ص ص ٣٧٣- ٤٢٣.

[2] – جمال الشرايري ،" امكانية تطبيق التكاليف المبني على الانشطة في الجامعات الاردنية والمعوقات التي تعترض تطبيقه ، مصدر / مرجع سابق ص ١٧ .

النشـــــاط المفترض على الوحدات المنتجة أو الخدمة، وبصفة عامة كلما زاد عـــدد الأعمال المجمعة في نشاط واحد انخفضت القـــدرة علـــى تفسير العـــلاقة السببيـــة بيـــــن تكاليـــف النشاط والوحـــدات المنتجـــة، لذا يجـــب على مصممي نظام التكاليف اختيار عـــدد المسببات الأمثل الذي يحقق درجة عاليـــة من الدقة ولا يؤدي إلي ارتفاع تكاليف القياس بشكل كبيـــر.

٢- قياس تكلفة كـــل نشـــاط : بعـــد تجميع الأعمـــال فـــي صـــورة أنشطـــة يتـــم تحديـــد التكالـــيف المجمعة لكل نشاط على حدة .

٣- تحديد مراكز الأنشطة: حيث يمثل مركز النشاط ذلك الجزء مـــن العملية الإنتاجية والذي يؤدي عملا متكررا لأداء وظيفة معينة، وفي هذا يتم تحديد تكاليف مركز النشـــاط بصـــورة مستقلة، سواء تم الاعتماد على دفاتر الأستاذ العام أو الدراسات الهندسية أو تقديرات التكلفـــة كمصادر للمعلومات ، وبصفة عامة يتأثر تحديد مراكز الأنشطة بعـــدة عوامـــل منها: مكـــان وجود الآلات والمعدات، ومقدار تكلفة المنتج، درجة تعقيد عمليات المنشأة ومستوى التشغيـــل الآلي فيها.

٤- اختيار مسببات التكلفة للمستوى الأول: يقصد بمسببات المستوى الأول تلك التي تستخدم لتخصيص عناصـــر التكاليـــف غيـــر المباشرة علـــى الأنشطـــة التـــي سبـــق تحديـــدها.

٥ - اختيار مسببات التكلفة للمستوى الثاني : يقصد بها المسببات التي تستخدم فـــي تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمـــات التـــي استهلكت هذه الأنشطـــة،كمـــا يتضح أن اختيـــار مسببات التكلفة للمستوى الثاني يحدد بشكل كبير مستوى درجة دقة تكلفة المنتجات أو الخدمات الظاهر بالتقرير .

١_٧: تحديد الأنشطة.

يعرف النشاط بأنه " الحدث أو المهمة أو وحدة العمل والتي يكون لها هدف محـــدد، ومـــــن أمثلة الأنشطة المسببة لوجود التكاليف (cost drives) في الشركات الصناعيـــة أنـــشطـــــة

إعداد الآلات للتشغيل، فحص الجودة، جدولة الإنتاج، الصيانة، إصـــلاح الإنتـــاج المعيـــب، استهلاك القوى المحركة. . . . . الخ([1]).

وتعد الأنشطة بمثابة العمود الفقري داخل الإطار المفاهيمي لنظام(ABC)، ومن الأمثلة علـــى الأنشطة، نشاط شراء المواد الأولية، ومقابلة العميل في البنك، وإعـــداد الوجبة فـــي المطعم، واستلام المعدات الطبية، وفحص الآلات، والغسيل ، والكي....الخ. وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة إلي أربعة أنواع رئيسية وهي كالآتي:

١: أنشطة المدخلات.

وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالإعداد والتهيئة بإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، مثل نشاط البحث والتطوير، ونشاط تصميم المنتج أو الخدمة، ونشاط توظيف وتدريب الموظفين، ونشاط شراء الأجهزة والمعدات واستلامها، ونشاط شراء المواد الأولية، ونشاط تهيئة غـــرف العمليـــات، وغيرها.

٢: أنشطة العمليات.

وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع الخدمات وتقديم الخدمات، مثـــل نـــشاط تـــشغيل الأجهزة الطبية أو المستخدمة في تصنيع المنتج أو الخدمة، نشاط العمليات الجراحية، نـــشاط تخزين الإنتاج تحت التشغيل وفحص الأجزاء المنجزة([2]).

٣: أنشطة المخرجات.

وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع النزلاء مثل تقديم الخدمات، ونشاط الخدمات ما بعد تقديمها ، ونشاط مراجعة النزلاء بعد خروجهم من الفندق .

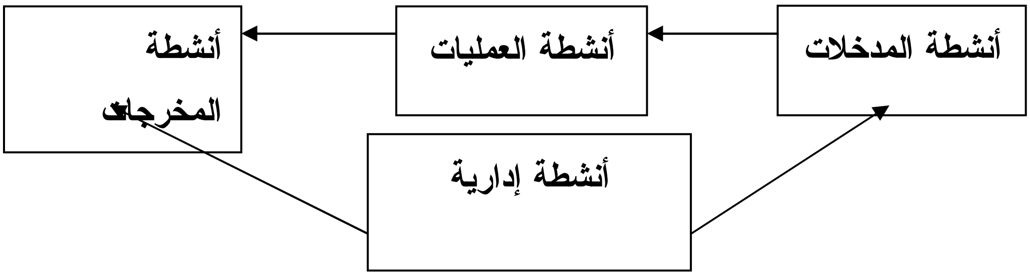
٤: الأنشطة الإدارية.

[1] - Horngren and others , **Cost Accounting A Managerial Emphasis** op . cit p 29.

[2] – احمد ظاهر، المحاسبة الإدارية ، الطبعة ١ ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٢، ص ٢١٣.

وهي تلك الأنشطة التي تسخر لدعم الأنشطة الثلاثة السابقة مثل: نشاط خـدمات المحاسـبة، ونشاط شؤون الموظفين، ونشاط الخدمات القانونية، نشاط الخدمات الإدارية العامة.

والشكل رقم(٢) يوضح العلاقة بين هذه الأنشطة



العلاقة بين أنشطة المنشأة

بصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة المؤداة داخل الشركة لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة وفقـا لخاصية التدرج إلي خمس مجموعات رئيسية وهي:

١ – الأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج :

وهي تلك الأنشطة المؤداة لكل منتج أو خدمة مقدمة بشكل مباشر، ويتناسب حدوثها طرديا مع حجم إنتاج هذه الوحدات وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن: العمل المباشـر، المـواد المباشـرة، وتكاليف تشغيل الآلات، وبعض التكاليف الأخرى التي يسهل تتبعها لوحدة المنتج مثل :قـص القماش، استهلاك طاقة المحرك لتشغيل الآلات(1).

٢–الأنشطة المرتبطة بالدفعة الإنتاجية:

وهي تلك الأنشطة المؤداة لكل دفعة إنتاجية أو خدمات ،بغض النظر عـن عـدد الوحـدات المنتجة بكل دفعة (١٠ أو ١٠٠٠ وحدة)، مثل تهيئة الآلات ، واستلام وفحص المواد الخـام، نقل المواد الخام،التعبئة والشحن، ضبط الجودة، كل هذا يمثل مجمعات تكلفة النشـاط. وتعـد

1 – سالم حلس ، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات" ، مصدر / مرجع سابق ص ١٤.

تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع الوحدات ضمن المجموعة، وبناء علـى ذلك فإن مسببات تكاليف هذه الأنشطة هي على التوالي عدد مرات تهيئة الآلات، وعـدد أوامر استلام المـواد، وعدد مرات الفحص ،وعدد مرات النقل.

٣ – الأنشطة المرتبطة بالمنتج بشكل عام:

وهي تلك الأنشطة المؤداة لوحدات منتج واحد بعينه ولا تستفيد منها المنتجـات أو الخدمـات الأخرى، مثل هندسة العمليات ،ومواصفات المنتج، وتصميم المنتج، والإعلان عـن المنتـج، التغيرات الهندسية، تطوير المنتج، اختبارات الجودة لمنتج بعينه. وتزداد تكاليف هذه الأنشطـة بزيادة عددالمنتجات المختلفة ، وبناء على ذلك يتم تحميل هذه التكاليف علـى المنتج باستخـدام مسببات تكلفة مناسبة و يستخدم عادة عدد أوامر التغيرات الهندسية كأسـاس ربـط هـذه التكاليف بالمنتجات.

٤– الأنشطة المرتبطة بالشركة ككل[١] **:**

وهـي تلك الأنشطـة اللازمة لدعم عمـيات المنشـأة ككل،وتوفير البنيـة التحتيـةالإدارية التـي تجعل من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة ممكنة ، مثل : رواتب إدارة التخطيط ، اهتلاك المعدات، وضرائب الملكية ، وصيانة المعدات والآلات ، والتـأمين ،والمبـاني والأراضـي، والتدفئة والإضاءة، والعلاقات العامة ،والنظافة والأمن ، تجهيز التقارير السنوية للمـساهمين. ولصعوبة تخصيص تكاليف هذه الأنشطة يتم معالجتها على أنها تكاليف عامة لجميع المنتجـات أو الخدمات وبالتالي يتم حسمها كمبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الإنتاج كتكـاليف فترة أو يتم تخصيصها بشكل عشوائي.

---

[1] –Raef Lawson, " The Use of Activity Based Costing in the Healthcare Industry" Research in Healthcare Financial Management, VS.2004. (2005)., vol .10 , no .1, 2004-2005, pp 77-94

٥- الأنشطة المرتبطة بالعميل :

وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملاء محددين وتشتمل أنشطة مثل : طلبات المبيعات ، وإرسال الكتالوجات، وأبحاث سوق العميل ،والدعم الفني العام غير المرتبط بمنتج محدد(مثلا : أحـد العملاء طلب ١٠٠ قميص يحمل شعار شركته فهذا يحتاج إلي تصميم قالب خاص بالعميل ،أو عمليات تجميل الأنف تختلف من شخص إلي آخر) (١).

١-٨: تخصيص التكاليف في ظل نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

يعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة طريقة لحساب التكاليف التي يتم توزيعها على أنشطـة المنشأة، ومن ثم تحميلها للمنتجات أو الخدمات بناء على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة،وذلك بعد بروز العديد من التغيرات في البيئة الصناعية العالمية نتيجة التطـورات المتسارعة في الأنظمة الإنتاجية وتأثيره على هيكل التكلفة لدى المنشأة نتيجة لاستبدال الأيدي العاملة في العملية الإنتاجية بمكننة الإنتاج، وبالتالي زيادة نسبـة التكاليف غيـر المباشـرة(٢).

ووفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة يمر هذا النظام علـى المراحل التاليـة وهـي (٣):

المرحلة الاولى: تخصيص الموارد على الأنشطة: ويتم في هذه المرحلة حصر أوجه النـشاط الرئيسة، ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجمعة، وهو ما يستدعي تقسيم المنشأة إلـى مجموعة من الأنشطة الأساسية، وكل نشاط منه يصف جانبًا مما تؤديه المنشأة مـن عمليـات، حيث يعرف النشاط بأنه كل ما تبذله المنشأة ويستغرق وقتًا مـن أجـل مخرجـات التـشغيل، والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل الموارد(مواد أولية /عمالة /تكنولوجيا) إلى مخرجات.

المرحلة الثانية: تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات: ويتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء أكانت منتجات أو خدمات وفقًا لعدد وحدات

---

[1] – ماهر درغام ،" مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية:"، مرجع سابق ص ١٦.

[2] – نصر عبدالكريم ورشيد الكخن ،"إمكانيات تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية : دراسة نظرية وتطبيقية "مرجع سابق ص ٢٧.

[3] – رضا صالح ، " مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات" ، **مجلة الإدارة العامة**، المجلد ٤٢ ، العدد ١ ، ٢٠٠٢ ، ص ص ٤٣-٩٨ .

المنتج أو الخدمة المطلوب إنجازها، ويتم ذلك باستخدام مسببات التكلفة كمقياس للطلب، ويقاس طلب المنتج علـــى الأنشطة بعــدد المعاملات التـــي أنشئت مـــن أجل مسبب (موجـــه)التكلفة. وعليه يرى الباحث إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يقوم علـــى قياس تكلفـــة المـــوارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ومن تم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات النهائية التي تستفيد من تلك الأنشطة باستخـــدام مقاييس تعبر عـــن احتياجـــات تلك المنتجـــات مـــن الأنشطـــة المختلفة.

١_٩_١: تحديد تكاليف الأنشطة[١].

تكاليف النشاط: هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد)، التي تم تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط.ويتطلب تحديد تكاليف النشاط حصر تكاليف الموارد التي يستهلكها خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكاليف طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنجزة خلال الفتـــرة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف هذه الأنشطة،ويتم تحديد تكاليف الأنشطة على أســـاس فردي، مما يؤدي إلى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتدعيم وتحسين الأنشطة التـــي تضيف قيمة، ويعتمد نظام ABC على مفهوم سلسلة القيمة Value Chain، وتعرف سلـــسلة القيمة بأنها "مجموعة الأنشطة المولدة للقيمة بدءاً من أنشطة الحصول على المواد الخام مـــن الموردين، وانتهاء بتسليم المنتج النهائي إلى الزبائن، وتقاس القيمة بإجمالي ما يدفعه المشترون للسلسلة أو الخدمة، ويحقق المشروع ربحاً إذا كانت القيمة تزيد على تكلفة أداء أنشطة سلسلة القيمة ويتم تحليل سلسلة القيمة للتعرف على عناصر التكاليف التـــي تضيف قيمـــة للمنتـــج، واستبعاد تلك التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج عبر كل مراحل دورة حياة المنـــتج، وهـــذا بهدف التعرف على سلوك التكلفة ومصادر الانحرافات عن معايير التكلفة من خلال التركيـــز على مواطن الانحرافات ومسببات حدوثها بدلا من اقتصار التركيز علـــى حجم الانحراف فقط

[1] – عماد السيد ،" محاسبي مقترح لتقييم الاستثمار في نظم التصنيع المتقدمة ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصناعية"، -المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، المجلد ٢٧، العدد ٢، ١٩٩٩، مصر .

ويعتبر تحليل سلسلة القيمة أحد ركائز دراسة مسببات التكلفة، حيث إن عناصر التكاليف التي لا تضيف قيم يترتب عليها التسبب في وجود تكلفة لا يقابلها منفعة.ويتم تحليل سلسلة القيمـــة إلى(١):

*** الأنشطة التي تضيف قيمة.**

وهي الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات والخدمات المقدمة من وجهة نظر الزبون. ويعرف النشاط الذي يضيف قيمة بأنه"ذلك النشاط والذي إذا ما ألغي فأنه سوف يخفض على المـــدى البعيد الخدمة الموفرة للمستهلك بواسطة المنتج. فالنشاط الذي يضيف قيمة يتم تقييمه من حيث خدمة الزبون، وذلك عبر مساهمة في كلفة ونوعية المنتج النهائي(١).

*** الأنشطة التي لا تضيف قيمة.**

وهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات والخدمات المقدمة من وجهة نظرالزبـــون مثـــل التخزين، إعداد الآلات، فحص الجودة، نقل المواد والمنتجات، وإصلاح الوحدات المعيبة. وإن تخفيض أو استبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة لا يقلل من مستوى رضا الزبون، ولا يؤثـــر فـــي جـــودة المنتج وينظر لهـــذه الأنشطـــة عادة بأنهـــا العمليـــات التـــي تكـــون:

١- غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها.

٢- ضرورية، ولكنها غير قابلة للتحسين.

إن التكاليف الناتجة عن هذه الأنشطة، تمثل تلك التكاليف التي يمكن أن تلغى أو تخفض، وذلك دون أن تسبب أثراً سلبياً على نوعية المنتج أو أدائه أو القيمة المحصلة عنه، وعليه فإن إلغاء

---

[1] – عبدالله سليمان ، " انظمة لبتكاليف على اساس الانشطة في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الاردن " : دراسة تطبيقية في احدى الجامعات الاردنية ، مرجع سابق ص ١٠.

تلك الأنشطة لن يخفض قدرة الشركة التنافسية أو تلبية رغبات الزبائن. وبناء عليه، فان الشركة يمكنها أن تخفض كلفها عبر **الخطوات الآتية**(١):

١- تخفيض الوقت والجهد المطلوبين لإنجاز النشاط، وتأتي هذه التخفيضات من تحسين العملية أو المنتج، ويكون ذلك إما بتدريب العاملين، أو تغيير تصميم المنتج، أو إعادة ترتيب المصنع أو الخطوط الإنتاجية.

٢- إلغاء الأنشطة غير الضرورية، وهي الأنشطة التي لا يقيمها المستهلك وليست ضرورية وذلك من خلال إجراء التغيرات في العمليات أو المنتج، والتأكيد على النوعيات الجيدة من قبل المجهز، والتسليم الفوري حسب الحاجة.

٣- اختيار الأنشطة ذات الكلف المنخفضة، فمصممي المنتجات والعمليات يقومون في أحيان كثيرة بالاختيار بين الأنشطة المتنافسة التي تؤدي الغرض نفسه، وعليه فإنهم يختارون الأنشطة ذات الكلف المنخفضة. ومن الأمثلة على تلك الأنشطة، الحالات التي يتم فيها المفاضلة بين انجاز النشاط يدويا أو آليا، إذ يتم ذلك على ضوء الوقت والكلفة من إنجاز النشاط .

٤- مشاركة الأنشطة أينما كان ذلك ممكنا، فإذا ما كان للمستهلك احتياجات معينة، فإنه من الضروري إنجاز الأنشطة التي تتوافق مع ذلك المستهلك. أما إذا ما كان هذا المستهلك ذوا احتياجات عامة، فإنه يمكن إنجاز متطلباته بنفس الأنشطة الاعتيادية.

٥- إعادة توظيف الموارد غير المستخدمة، إن تخفيض عمل النشاط، لا يخفض المعدات أو الأشخاص المكرسين لخدمة ذلك النشاط. فالإدارة يجب أن تتخذ القرارات الواعية للتعامل مع الموارد، وذلك بتنمية الأعمال لتفعيل الأنشطة البطيئة، أو إعادة توظيف الموارد للأنشطة، أو ربما إزالتها من الشركة.

[1] – عبدالله سليمان ، " انظمة لبتكاليف على اساس الانشطة في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الاردن " : دراسة تطبيقية في احدى الجامعات الاردنية ، مرجع سابق ص ١٠.

١_٩_٢: تحديد مراكز النشاط.

يتم تجميع بعض الأنشطة المتماثلة والمتجانسة معا فيما يطلق عليه مراكز النشاط من أجل تقليل تكلفة المتابعة وإعداد تقارير التكاليف[١].

ومركز النشاط هو ذلك الجزء من عملية الإنتاج والتي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل تكاليف الأنشطة المنجزة بشكل منفصل. إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل. وهناك العديد من العوامل التي تستخدم لتحديد مراكز النشاط كما يلي [٢]:

- طبيعة الأنشطة داخل الشركة.
- مدى تعقيد الأنشطة.
- تكرار القيام بالنشاط.
- مدى التجانس بين الأنشطة.
- نوعية الإنتاج التي تقوم الشركة بإنتاجه.

وتعتبر هذه الخطوة المرحلة الأولى لعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة. ولتحديد تكاليف الأنشطة يمكن استخدام المعلومات المتوفرة في السجلات المحاسبية، أو الدراسات الهندسية، أو عمل التقديرات اللازمة في حالة الضرورة.

ومن وجهة نظر الباحث يرى أن هناك كماً كبيراً من الأنشطة والعمليات ألمؤداه لتحقيق أهداف الشركة، وبالتالي فإن قرار تجميع الأنشطة، واعتبارها مراكز نشاط Activity Centres يتم من خلال تحليل العلاقة بين حدوث الأنشطة (موجهات التكلفة Cost Drivers) وتحقيق التكاليف، مع الأخذ بعامل الكلفة/المنفعة في الاعتبار.

[1] – ماهر درغام ،" مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية:"، مرجع سابق ص ١٦.

[2] – عبد العال أبو خشبة، " دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية" ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، ٢٣ المجلد ٢٣ ، العدد ١، ١٩٩٩، ص ص ١٨٧-٣٤٣ .

١_٩_٣: مسببات تكلفة الأنشطة.

مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة . ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة، ولأغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلته :عدد أوامر التشغيل،وعدد الفاحصين، عدد الكيلووات ساعة المستخدمة . أما النوع الثاني فهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، وهي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجمعات التكلفة، حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة([1]).

وقد تواجه عملية اختيار مسبب تكلفة لكل نشاط بعض الصعوبات التي قد تتطلب استخدام المقاييس الإحصائية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف بكل نشاط، وإذا تم تجميع مجموعة غير متجانسة من الأنشطة في مجمع تكلفة، فإن ذلك يؤدي إلى صعوبة استخدام مسبب تكلفة وحيد لها، مما يسبب قصورًا في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

ويتطلب استخدام نظام تكاليف الأنشطة فهمًا وتحديدًا للعوامل أو المتغيرات التي تنشئ نشاطًا ما ومن ثم تسبب حدوث تكاليف ذلك النشاط، وكذلك تحديد المسببات التي يتم عن طريقها توزيع تكاليف النشاط على المنتجات.وعلى الرغم من أن زيادة عدد ونوعية مسببات التكاليف قد يؤدي إلى دقة النتائج المرجوة من تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، إلا أنه من ناحية أخرى قد يؤدي إلى تعقيدات في التطبيق وارتفاع تكاليفه، نظرًا لتنوع وتعدد البيانات التي يتعين جمعها

[1] – سعيد الهلباوي، " .قضية التعامل مع تجنب تخصيص التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات" ، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل** المجلد ٥ ، العدد ٢ ، ١٩٩٥ ، ص ص ١–٤٧

وتحليلها عن أنشطة المنظمة، لذلك يجب الأخذ في الحسبان عدة عوامل عند اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط، ومن أهم هذه العوامل:

١- درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة.

٢- درجة تعقد وتنوع المنتجات.

٣- الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة.

٤- مقابلة التكاليف بالعائد من تجميع وتحليل بيانات مسببات التكلفة.

ونظرًا لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات، فإنه يمكن استخدام العديد من مسببات التكلفة وسيتم الحديث عن أنواع مسببات التكلفة بشكل مفصل على النحو التالي ([1]):

١- مسببات خاصة بالعمليات "Transaction Cost Drivers"

وتركز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

٢- مسببات خاصة بالفترة الزمنية "Duration Cost Drivers"

وتهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين،وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج

[1] - Robert Cooper and Robin KapIan, "Activity-Based Systems:Measuring the Costs of Resource Usage" , **Accounting Horizons**, vol 6 no 3 1992, pp 1-13

النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات العمل المباشـــر، ســـاعات الفحص، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل.

٣_١٠_٤: مجمعات تكلفة النشاط.

ويقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية،إذ إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات.

ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه وبحيث تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة، وأن تتناسب التكاليف تناسبًا طرديًا مع النشاط، وقد يستدعي ذلك تحليلاً لا إحصا ئيًا لتحديد قوة واتجاه العلاقة بـــين الأعمـــال داخل كل مجمع وبين تكلفة كل نشاط، ثم يتم بعد ذلك توزيع تكاليف مجمعات التكلفة علـــى الإنتاج(الخدمات)، بحسب الأنشطة التي استخدمت في إنجازها.وقد يستدعي الأمر في بعض الأحيان زيادة أو تقليص عدد مجمعات تكلفة النشاط بحسب التجانس بين مجموعة الأعمـــال التي تتكون كل منها، مما يوجب ضرورة تقسيم الهيكل التنظيمي إلى مجموعة من الأنـــشطة يراعى فيها مدى تجانس الأعمال داخل كل نشاط، وكذلك ارتباط عناصر التكاليف بالأعمال التي تؤدي داخله . فلابد من البحث عن نمط سلوك التكاليف لكل وحدة نشاط و نحـــدد لهـــا مسبب التكلفة الملائم، فإنه قد يكون اقتصاديًا أن يتم تجميع عدد من الأنشطة المتجانسة فـــي مجمع تكاليفي واحد يكون له مسبب تكاليفي واحد، والمشكلة أنه كلما زاد عدد الأنشطة التـــي يتم تجميعها في مجمع تكاليفي واحـــد قلت المقدرة علـــى تحديد مسبب تكاليفي واحـــد لها[1].

١_١٠: الصعوبات والمعوقـــات التـــي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبنـــي علـــى الأنشطة:

---

[1] – سالم حلس ، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات" ، مصدر / مرجع سابق ص ١٤.

إن الاعتماد على نظام ا لتكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظـــام التقليدي للتكاليف للخروج من الأزمات كما تراها بعض إدارات الشركات، وعلى ما يتمتع به هذا النظام مـــن مزايا، أمر لا يجب الاطمئنان أو الركون إليه قبل فحص ودراسة المشكلات والصعوبات التـــي قد تواجـــه تطبيق هذا النظام على الرغم من تمتعه بمميزات عديـــدة جعلته يلقـــى قبولا كبـــيرًا مـــن قبل الأكاديميين والمهنيين، إلا أنه ما زالت بعض الصعوبات التي تصاحب تطبيقه عمليًا قائمة كتلك المتعلقة بتحليل الأنشطـــة، وتحديد مسببات التكلفـــة، وتحديـــد عدد ونوعيـــة مسببات التكلفـــة المستخدمة ومن هذه الصعوبات التي تواجه تطبيق نظـــام تكاليف علـــى اساس الانشطـــة[١]:

١– **توافر البيانات:** حيث تعد مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات لنظام التكاليف المبني على الأنشطة من أهم المشكلات التي تواجه تطبيق هذا النظام، فقد يجد صعوبة بل يستحيل في بعض الأحيان توفير بيانات تفصيلي عـــن الموارد وعـــن الأنشطة المستهلكـــة للموارد وعـــن كل مسبب من مسببات التكلفة ويمكـــن التغلب علـــى ذلك مـــن خلال تطبيـــق نظـــام التكاليف المبني على الأنشطة جزئيًا بهدف تقليل مشاكل القياس حتى يتم تطبيقـــه علـــى المنشأة ككل.

٢– **تكلفة النظام:** حيث إن زيادة تكلفة تطبيق هذا النظام يكون أهم عائق يواجه إدارة المنشآت الصناعية أو الخدميـــة التـــي قد ترغب فـــي تطبيق هذا النظـــام المتطور، ويمكن تجاوز هذه الصعوبة من خلال عدم التمسك بضرورة تحقيق الدرجة المرغوب فيها من الدقة والتعقيد فـــي نظـــــام تحديـــــد تكلفـــــة المنتجـــــات مـــرة واحـــــدة وإنمـــــا بشكـــــل تدريجـــــي .

[1] – ماهر درغام ،" مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية:"، مرجع سابق ص ١٦.

٣- **المقاومة والاعتراض على التغيير:** يواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بمقاومة واعتراض كبير من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي، إلا أنه يمكن تجاوز ذلك من خلال عقد برامج للتعليم والتدريب لمن هم متوقع تعاملهم مع هذا النظام، وكذلك دعم وتشجيع الإدارة العليا للنظام الجديد من خلال مشاركتها مع كافة الأقسام والإدارات في تحديد أهداف تطبيق النظام[1].

ويضيف الباحث للمعوقات والصعوبات إلى ما ذكر أعلاه ما يلي:-

* نقص الخبرة والدراية الكاملة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

* قلة الموارد المتاحة في عملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

١_١١: الظروف التي يكون فيها تطبيق نظامABC أكثر ملائمة في الاستجابة للأغراض الإدارية.

يعتبر تطبيق نظام ABC عملية معقدة وشاملة وبالتالي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال، لذا يتوجب على المنشآت أن تتأكد مسبقا من الظروف التي يكون فيها تطبيق هذا النظام أكثر ملائمة من الأنظمة التقليدية .

وتتمثل الظروف والشروط التي يصبح بموجبهادراسة فكرة تطبيق هذا النظام أمراً مقبولاً فيما يلي:

١- التنوع الكبير في الخدمات .

٢- توفر نظام محاسبي يتيح بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.

٣- ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة إلى إجمالي تكاليف الخدمات .

[1] – عبد العال أبو خشبة، " دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية ، مصدر / مرجع سابق ص ٤٣.

٤- اعتقاد إدارة المنشاة بأن أنظمة التكاليف المطبقة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في احتساب معدلات التحميل تشوه تكلفة تقديم الخدمة .

١-١٢: مزايا تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC).

يعتبر نظام (ABC) نظام محاسبي (تكاليفي) وإداري في آن واحد، حيث أنه يقدم نوعين من المعلومات، معلومات مالية خاصة عن تكلفة الأنشطة والمنتجات أو الخدمات، ومعلومات خاصة عن تلك الأنشطة ،وفيما يلي تلخيص لهذه المزايا([1]):

١- فاعلية الدور الرقابي لنظام ABC مقارنة مع نظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.

٢- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي مثل عدم دقة تكلفة الخدمة بالشكل الصحيح وهذا يؤثر على قرارات التسعير، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

٣- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص التكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات عملية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.

٤- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. و يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.

[1] - ماهر درغام ،" مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية:"، مرجع سابق ص ١٦.

٥- يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة. و يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة(ABB) باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء.

٦- يؤثر نظام ABC بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات ، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

٧- يعمل نظام ABC على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين لإدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، و يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث إنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.

٨- من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام ABC في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الإستراتيجي وإدارة الموارد.

١-١٣: الانتقادات الموجهة إلي نظام تكاليف الأنشطة.

على الرغم من المزايا العديدة التي سبق ذكرها إلا أن نظام تكاليف الأنشطة ABC شأنه شأن أي نظام بشري لا يخلو من العيوب ومن أهم العيوب التي كانت مجالا للنقد من جانب الباحثين والعاملين في حقل المحاسبة ومنها[1]:

١- أن كفاءة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعتمد بصفة رئيسة على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وفي الواقع العملي من الصعوبة اختيار مسببات التكلفة الأمر

---

[1] – محمود موسى، "نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملامح" ، المصدر / مرجع سابق ، ص٢٥ .

الذي يترتب عليه الاستعانـــة بخبرات خارجية بالإضافة إلى إعادة تدريب للكادر المحاســـبي لضمان نجاح تطبيق النظام.

٢- عدم قدرته على حل جميع المشكلات المتعلقة بالتخطيط المستقبلي، حيث يعتمد الأســلوب التحليلي على البيانات التاريخية، وبذلك يتفق مع الأوجه المختلفة للمحاســبة بوجــود بعــض النواحي السلبية للاعتماد على القياس بناء على الأرقام التاريخيـــة، وكـــون ذلـــك لا يناســـب القرارات المتعلقة بالفترات المستقبلية(١).

٣- نظام التكاليف المبني على الأنشطة ما زال يعتمد على أسلوب التحميل الشامل للتكاليف، مما لا يفيد في كثير من القرارات الإدارية والإستراتيجية.

٤- عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراية كافية من المحاسبين والممارسين وهذا ما يفتقر إليه من يستخدمون نظام التكاليف التقليدي(٢).

٥- مقاومة العنصر البشري للتغير وعدم قناعتهم بتطبيق الأنظمة المتطورة، سواء بسبب نقص الخبرة لديهم أو عدم كفاءتهم في تطبيق النظام بكفاءة وفعالية(٣).

٦- الصعوبة النسبية في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت الخدمية وذلك بسبب مشكلتين :**الأولى** الصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات في المنشآت الخدمية،حيث

إن الكثير من الأنشطة تميل إلى أن تشتمل على مهام بشرية غير متكررة والتي لا يمكن تسجيلها أوتوماتيكيا، **الثانية** فتتمثل في أن نسبة كبيرة من التكاليف في الصناعات الخدمية تميل إلى أن تكون تكاليف أنشطة على مستوى التسهيلات والتي لا يمكن تتبعها إلى أي من الخدمات التي تقدمها المنشأة.

٢- امير المسحال، "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية": دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الجامعة الاسلامية ، غزة ٢٠٠٥م .

[2] – مجدي سامي، " مدى فاعلية نظام التكاليف الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف" ، المصدر / مرجع سابق، ص ٣٤.
2- محمد عبدالغني، "تقويم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد ٢٣ ، العدد ١ ، ١٩٩٩، ص ص ١٠١-١٣٦.

٧- نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرًا لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلي عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع وما شابه ذلك([1]).

بناء على ما سبق وبالرغم من العيوب المذكورة أعلاه، إلا أن مزايا استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل عام تفوق العيوب التي تحد من استعماله، وذلك لمساعدته للإدارة في اتخاذ قراراتها وفق أسس سليمة وموضوعية، ولا بد عند اتخاذ الإدارة قرار تطبيق النظام لا بد من مراعاة توفر المقومات الخاصة بالتطبيق وذلك لإمكانية تحقيق النتائج المرجوة منه.

١-١٤:الفرق بين القطاع الخدمي والقطاع الصناعي عند عملية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة.

يعرّف النظام عموما على أنه مجموعة من الإجراءات المترابطة والمتكاملة التي تؤدى عملها من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة من الأهداف ، ويمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المشروعات كافة سواء كانت هذه المشروعات صناعية أو خدمية أو تجارية، ومهما اختلفت طبيعة المنتجات خدمة أو سلعة ، إلا أن المقومات الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لا تختلف من مؤسسة إلى أخرى وإنما الاختلاف في إجراءات تطبيق هذه المقومات هي التي تتغير بما يتناسب ظروف كل مؤسسة وخصائصها وطبيعة التكاليف التي توجد فيها ونوع المنتج خدمة أو سلعة، ولذلك عند تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في القطاع الخدمي لا يعنى ذلك أن نظام تكاليف الأنشطة في القطاع الخدمي يختلف عن النظام التكاليف الأنشطة فى القطاع الصناعي .

---

[1] – احمد ظاهر، **المحاسبة الإدارية** ، طبعة (١) ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٢م ص٢١٣.

وللتعرف أكثر قام الباحث بتصميم جدول يبين الفروقات بين المؤسسات الخدمية والشركات الصناعية.

الجدول رقم (١) أوجه الفرق بين الشركات الخدمية والشركات الصناعية

البيان	الشركات الخدمية	الشركات الصناعية
الهدف	تهدف هذه الشركات إلي تقديم خدمة لزبائن بمختلف أنواعها مثل (خدمات الاتصالات وخدمات العلاج والخدمات المالية والمصرفية.....الخ).	تهدف هذه الشركات إلي تقديم منتج(سلعة) مصنعة لإشباع حاجة المستهلك بمختلف أنواعها مثل(المواد الغذائية والملابس ومواد البناء والأجهزة الكهربائية ......الخ).
طبيعة المخرجات	مخرجات هذه الشركات خدمات أي عبارة عن منتجات غير ملموسة ويتم تقديمها مباشرة من مقدم الخدمة إلي المستهلك ولا يتم نقلها أو تخزينهامثل مبيت النزيل في الفندق	مخرجات هذه الشركات هي منتجات (سلعة) وهى عبارة عن منتجات ملموسة وتشبع حاجة المستهلك ويمكن تحديدها بوحدة قياس معينة وهى قابلة للتخزين ويتم نقلها.
أنشطة المدخلات	وهي الأنشطة التي تجعل إمكانية تقديم الخدمة متاحة، وتتضمن أنشطة التوظيف وتدريب العاملين على تقديم خدمة معينة مثل تقديم خدمة تعبئة نماذج اشتراك في خط انترنت.	وهى الأنشطة التي تجعل إمكانية صنع سلعة متاحة مثل شراء المواد الأولية واستلامها وتجهيز الآلات والمعدات .
أنشطة التشغيل	وهي الأنشطة المتعلقة بتقديم الخدمة ومن أمثلتها توصيل خطوط الهاتف أو الانترنت إلى المستهلك او خدمة الغسيل للنزلاء في الفندق	وهى الأنشطة المتعلقة بصنع السلعة وتتضمن تشغيل الآلات واستخدام المعدات والأدوات لتصنيع السلعة ونقل المنتجات تحت التشغيل من مرحلة إلي أخرى.
أنشطة المخرجات	وهى الأنشطة النهائية للخدمة التي تقدم للزبائن وتتضمن أنشطة إصدار الفواتير وأنشطة الخدمات ما بعد تقديم الخدمة.	وهى الأنشطة الأخيرة التي تقدم للزبائن وتتضمن أنشطة تسليم البضاعة إلى المستهلك وأنشطة ما بعد تقديم البضاعة.

المصدر :إعداد الباحث

المبحث الثاني : الفنادق الاردنية

نبذه عن الفنادق

مقدمة :

تشكل الاستثمارات السياحية عنصراً اساسياً في الاستثمارات الكلية في الاردن نظـراً لكبـر حجمها من جهة ، وانتشارها في معظم المناطق من جهة اخرى ، اضافة الى مساهمتها فـي حجم العمالة ومردودها الاقتصادسي للمستثمر وللبلد بشكل عام . وتعتبر الأستثمارت السياحية للقطاعين العام والخاص في الاردن عاملاً اقتصادياً كبيراً . فبالنسبة للقطاع الخاص فإن اهم دوافع الأستثمار السياحي هو الربحية. وهذا الأستثمار مرتبط بشكل رئيسي بزيـادة الطلـب السياحي الناجم عن زيادة الحركة السياحية العالمية . ويشهد حجم الاسـتثمار الـسياحي فـي الاردن ارتفاعا بنسبة عالية ، وذلك لمواجهة الطلب السياحي المتزايد . أمّا دوافع االأسـتثمار السياحي للقطاع العام فهو تشجيع القطاع الخاص لإنشاء استثماراته ، ولتوفير البنية التحتية له من جهة اخرى وتوفير المناطق العامة الأساية في المناطق النئية والتي يحجم عنهـا القطـاع الخاص لقلة أو عدم ربحيتها من جهة اخرى (1) .

وقد توسعت الأستثمارات السياحية في الاردن حتى شملت :

١- الفنادق.

٢- الصناعات التقليدية السياحية (التحف)

٣- المنتزهات والملاهي والبارات .

٤- وكلات السياحة والسفر .

---

1 – احمد العمري وحسين الخشارمه، " **مدى تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الفنادق الأردنية**" : دراسة ميدانية ، **مجلة أبحاث اليرموك** المجلد ١٨، العـدد ٣.

٢٠٠٣م.٠

وأصبح الفندق اليوم وحدة تجارية منظمة على اعلى مستوى ، حيث يتطلب الامر الكثير من الخبرة المتنوعة وخطوط الأتصال والسلطة وتعدد الأهداف . ويضم الفندق انشطة صناعية وخدمية وتجارية ويتضمن اقساما متعددة للطعام والشراب والغرف والغسيل والكي وغيرها ، واحيانا يتضمن فروعا في مناطق مختلفة ، الامر الذي يتطلب ايجاد نظم تكاليف تساعد في تحديد تكاليق هذه الانشطة ومدى مساهمتها في النتيجة الاجمالية للفندق.

ويلعب النظام المحاسبي في القطاع الفندقي دورا هاما في نجاح العمل الفندقي حيث انه يوفر سبل الحماية لموجودات وأصول الفندق من خلال أساليب الضبط الداخلي والرقابة الدقيقة الفعالة على جميع نواحي الانشطه السائدة في الفندق وذلك بإتباع نظم التقارير والسجلات المالية والمحاسبية التي تمكن في نفس الوقت من قياس نتيجة نشاط الفندق من ربح اوخساره وتحديد المركز المالي الحقيقي للفندق في تاريخ معين .

والمحاسبة الفندقية تعرف بأنها فن وعلم تسجيل وتلخيص وتصنيف وتحليل الأحداث ألاقتصاديه والمعاملات المالية في الفندق بهدف التوصل إلى معرفة نتيجة نشاط الفندق والمركز المالي .

وقسم الحسابات في الفنادق العالمية هو الجهة المسئولة عن الرقابة على جميع التعاملات المالية التي تحدث داخل إدارات وأقسام الفندق المختلفة ، والاحتفاظ بدفاتر وسجلات عن الوضع المالي ، وتقديم التقارير والمعلومات المحاسبية الملائمة التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة والتخطيط للمستقبل وتمكنها من الرقابة على الانشطه المختلفة في الفندق واتخاذ الإجراءات التصحيحية ألازمه للوصول إلى أعلى معدل ربحيه للفندق .

.

الفصل الثالث

المبحث الاول

- منهجية الدراسة
- مجتمع الدراسة
- أداة الدراسة
- آلية توزيع الدراسة
- الأساليب الإحصائية المستخدمة

المبحث الثاني

- تحليل البيانات
- عرض نتائج الدراسة

منهجية البحث

اشتمل منهج البحث على تحديد مصادر البيانات ووسائل جمعها ، ومجتمع وعينة الدراسة ، واستبانة الدراسة ، والطرائق والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل ، ويمكن إيجاز ذلك فيما يأتي :

١ – مصادر جمع البيانات

اعتمد الباحث على مصادر المعلومات والبيانات الآتية:

* **المصادر الأولية:** تمثلت في إعداد استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة .

* **المصادر الثانوية** :تمثلت في مراجعة واستقصاء أدبيات الدراسة والممثلة في الكتب والبحوث والرسائل الجامعية العربية والأجنبية، وخصوصا التي تناولت نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

٢– مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من جميع الفنادق العاملة في الأردن حتى نهاية سنة ٢٠٠٩م وعددها (٤٧) فندقاً حسب وزارة السياحة وباتالي سيتم دراسة المجتمع بالكامل .

٣– أداة البحث

تم مراجعة أدبيات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف فيما يتعلق بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقوماته ومعوقات ، ومن ثم إعداد استبانه خصيصا لجمع البيانات بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة ، مثل دراسة الشرايري ، ودراسة المطارنة ، ودراسة أبو الهيجاء، بحيث تغطي الأستبانة أسئلة البحث ، كما تم توزيع الأستبانة على عينة البحث المتمثلة في الدائرة المالية من محاسبين ورؤساء أقسام والمدربين الماليين ومساعديهم . حيث أن الأستبانه خضعت للتحكيم من قبل متخصصين أكاديميين. ومن ثم اخذ ملاحظاتهم في عين الاعتبار قبل

اعتماد الأستبانة بشكلها النهائي وتوزيعها على عينة البحث . ولتحقيق هدف الدراسة تكونت أداة الدراسة من جزئيين رئيسيين وهما :

* **الجزء الأول** : هدف إلى التعرف على الخصائص الديموغرافية . وقد احتوت على أربعة متغيرات مثل المؤهل العلمي ،التخصص ،المستوى الوظيفي ،عدد سنوات الخبرة .

* **الجزء الثاني** : وتضمن ٢٢ فقرة قاست معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الفنادق الأردنية وقد توزعت على النحو الأتي :

- هل تطبق الفنادق الأردنية نظام التكاليف على أساس الأنشطة

-هل يوجد هناك معوقات أو صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الفنادق الأردنية (٢٢) فقرة

٤- آلية توزيع استبانة البحث

تم توزيع الأستبانة على عينة البحث وتم توزيع استبانتين لكل فندق في القسم المالي ، حيث كان مجموع الاستبيانات الموزعة على مجتمع البحث (٩٤) استبانة ، وبلغ الاستبيانات المستردة والمعتمدة لغايات التحليل (٦٦) استبانة أي ما نسبته (٠,٧٠٢) من الاستبيانات الموزعة أي أن (٢٨) استبانة لم ترتجع بنسبة (٠,٢٩٨) .

٥- الأساليب الإحصائية المستخدمة :

١- أساليب الإحصاء الوصفي : وذلك بعرض نتائج الدراسة ووصف الإجابات التي انبثقت عنها أسئلة الاستبانة وهي :

* الوسط الحسابي (Arithmetic Mean) ويعد من المؤشرات الأكثر أهمية لقياس النزعة المركزية ويستخدم على نطاق واسع في الدراسات , ويستخدم لقياس متوسط الإجابات عن أسئلة الدراسة وترتيب أهمية البنود ودرجات الموافقة أو الرفض للبنود الواردة في الاستبانه .

* الانحراف المعياري : ويستخدم لمعرفة درجة تشتت القيم عن وسطها الحسابي من أجل تأكيد دقـــة التحليل.

تم قياس السؤال الأول من خلال سؤال العينة بنعم أو لا وأعطيت درجة المقياس لنعم (صفر) ولا (١) حيث تعني (نعم) استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة أما (لا)تعني عدم استخدام التكاليف على أساس الأنشطة .

أما بالنسبة للسؤال الثاني لقد فتمت الاجابه عليه باستخدام مقياس ليكرت الخماسي وذلك لتحديد الصعوبات في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتم اعتماد الرقم (٣) مـــن مقيـــاس ليكرت لمعرفة قوة وضعف الفقرات .

والجدول (٢) مقياس ليكرت الخماسي

مستوى الموافقة	درجة الموافقة
موافق بشدة	٥
موافق	٤
محايد	٣
غير موافق	٢
غير موافق بشدة	١

٢- تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل الوصفية(الديموغرافية) لعينة الدراسة :

١- المؤهل العلمي .

يوضح الجدول الآتي الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة وفقا لمتغير المؤهل العلمي .

جدول رقم (٣) توزيع أفراد العينة تبعا لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم متوسط	٤	٦,١
بكالوريوس	٣٤	٥١,٥
دبلوم عالي	٨	١٢,١
ماجستير	١٨	٢٧,٣
دكتوراه	٢	٣,٠
المجموع	٦٦	١٠٠

يظهر الجدول رقم(٣) أن أعلى نسبة مئوية لأفراد العينة تبعا لمتغير المؤهل العلمي هي درجة البكالوريوس وبنسبة مئوية (٥١,٥%) ثم بلغت النسبة المئوية للماجستير (٢٧,٣) بينما بلغت اقل نسبة مئوية للمؤهل العلمي الدكتوراه (٣%) . وبما أن معظم عينة الدراسة من حملة البكالوريوس فما فوق فإن هذا يعطي موثوقية في أن الاستبانة تم تعبئتها من موظفين مؤهلين ومختصين بمجال الدراسة .

٢- التخصص العلمي .

يوضح الجدول الآتي الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة وفقا لمتغير التخصص العلمي

جدول رقم (٤) توزيع أفراد العينة تبعا لمتغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسيه المئوية
محاسبه	٤٢	٦٣,٦
ادارة اعمال	٧	١٠,٦
ادارة عامه	١	١,٥
ادارة ماليه	١٤	٢١,٢

اقتصاد	٢	٣
المجموع	٦٦	١٠٠

يظهر من الجدول رقم (٤) أن أعلى نسبة مئوية لأفراد العينة تبعا لمتغير التخصص العلمي المحاسبة وبنسبة مئوية (٦٣,٦) ، ثم بلغت النسبة المئوية للتخصص الثاني هو إدارة مالية بنسبة (٢١,٢%) بينما بلغت اقل نسبة مئوية للتخصص العلمي إدارة عامة بنسبة (١,٥%) ويشير هذا الجدول أن أكثر أفراد عينة الدراسة هم من المحاسبين وتخصصهم الرئيس هو المحاسبة الأمر الذي يعطي مصداقية أكثر لإجابات عينة الدراسة.

٣- سنوات الخبرة .

يوضح الجدول الآتي الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة وفقا لمتغير عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (٥) توزيع أفراد العينة تبعا لمتغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبه المئوية
اقل من ٣ سنوات	٧	١٠,٦
من ٣ سنوات إلى اقل من ٦ سنوات	٢٠	٣٠,٣
من ٦ سنوات إلى اقل من ٩ سنوات	٢٧	٤٠,٩
اكثر من ٩ سنوات	١٢	١٨,٢
المجموع	٦٦	١٠٠

يظهر الجدول رقم(٥) أن أعلى نسبة مئوية لأفراد العينة من حيث عدد سنوات الخبرة كانت من (٦-٩) سنوات حيث كانت النسبة (٤٠,٩) بينما بلغت أقل نسبه مئوية الأفراد العينة التي تقل سنوات الخبرة عن ٣ حيث بلغت هذه النسبة (١٠,٦) ويشير هذا الجدول إلى أن أكثر

أفراد العينة عدد سنوات الخبرة أكثر من ٦ سنوات هذا يعني أن هناك مصداقية فـــي درجـــة الإجابه وان الإجابات كانت بناء على خبرات عمليه .

٤- المستوى الوظيفي

يوضح الجدول التالي الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانه وفقا لمتغير المستوى الوظيفي

جدول رقم (٦) توزيع أفراد العينة تبعا لمتغير المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبه المئويه
مدير مالي	١٤	٢١,٢
نائب المدير المالي	١٢	١٨,٢
رئيس قسم المحاسبة	١٥	٢٢,٧
محاسب	٢٥	٣٧,٩
المجموع	٦٦	١٠٠

يظهر الجدول رقم(٦) أن أعلى نسبة مئوية لأفراد العينة تبعا لمتغير المستوى الوظيفي هي وظيفة المحاسب وبنسبة مئوية (٣٧,٩%) أما رؤساء الأقسام فقد كانوا بالمستوى الثاني بنسبة (٢٢,٧%) واقل نسبة كانت نائب المدير المالي حيث بلغت (١٨,٢%) وهذا يؤكد أن تخصص المحاسبةهو الأكثر أجابه على الاستبيان ومن ثم فإن النتائج ستكون واقعية وممثلـــة لمجـــال الدراسة .

المبحث الثاني

تحليل البيانات

عرض نتائج الدراسة

في هذا القسم من التحليل تم معرقة معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنـشطة فـي الفنادق الأردنية ولتحقيق هذا الغرض استخدم الباحث الأساليب الإحصائية الوصـفية لتحليـل الإجابات (٢٢) فقرة المتمثلة في القسم الثاني من الاستبانة حيث تم إعطاء الإجابـات أوزانـا لتتناسب مع المدى الفعلي لتطبيق كل جانب من الجوانـب . فقـد قـام الباحـث باسـتخراج المتوسطات الحسابية لإجابات الأفراد المجيبين على فقرات لاستبانة في كـل مجـال مـن مجالاتهـا ، وذلـك لتحديـد درجـة وجـود العناصـر وتأثـيرها.

أولا المحور الأول: هل تطبق الفنادق الأردنية نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث كان الاجابة عن هذا السؤال بالمقياس الاسمي (نعم/ لا) حيث يبين الجدول التالي النتـائج التـي تمـت مـن خـلال الاستبـانـه وأجابت أفـراد العينـة علـى هـذا السـؤال.

جدول (٧) تطبيق ABC في الفنادق في الأردن

الاجابه	التكرار	النسبة المئوية
نعم	٠	٠
لا	٦٦	١٠٠
المجموع	٦٦	١٠٠

حيث يبين هذا الجدول أن جميع الفنادق في الأردن التي أجابت على الاستبانه لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

ولقد أظهرت معظم الدراسات السابقة التي تناولت نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مختلف القطاعات التي بحثت سواء تجاريه أو خدمية أو صناعية أنها لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مثل دراسة المطارنة بعنوان "**مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في البنوك التجارية :دراسة ميدانية** " حيث أظهرت الدراسة إن جميع عينة الدراسة والمكونة من ١٨ بنكاً لا تطبق مدخل التكلفة على أساس النشاط . وكذلك دراسة الشرايري التي كانت بعنوان **إمكانية تطبيق نظام التكليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تعترض تطبيقه** "

حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن جميع الجامعات الأردنية لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأنها تستخدم تبويبا خاصا فيها . نلاحظ من خلال ما تقدم أن هذه الدراسة تتفق مع الدراستين السابقتين حول عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

المحور الثاني الصعوبات والمعوقات الجوهرية

وبالنسبة لهذا المحور تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي وإعطاء أوزان من ١-٥ لهذا المقياس وتم اخذ الرقم ٣ لقياس الاختبار لمعرفة قوة وضعف الفقرة .

أ- الصعوبات الفنية

جدول رقم (٨) المعوقات والصعوبات الفنية في تطبيق ABC

الرقم	الفقرة	قيمة الاختبار = ٣		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
١	عدم توفر التكنولوجيا والاجهزه المناسبة لتطبيق النظام	٢,٧٤	١,١٦	١
٢	عدم وجود المنافسة بين الفنادق	٢,٥١	١,٢٠	٢

٣	المنافع المتوقعة من النظام اقل من التكاليف	٣,٥٩	١,٢٥	١
٤	صعوبة تحديد تكلفة الخدمه حسب نظام ABC	٢,٦٦	١,٢٣	٧
٥	صعوبة تقسيم الإعمال التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطه محدده حسب ABC	٢,٨٧	١,٢٩	٤
٦	عدم توافر البرامج التي تعمل وفق نظام ABC9 في السوق	٢,٧٥	١,٣٤	٥
٧	عدم وجود تجارب سابقه ناجحة لبعض المؤسسات الخدمية في تطبيق نظامABC	٣,٢٨	١,٣٩	٢
٨	تسعير خدمات الفنادق بشكل عشوائي	١,٥٦	١,٠٥	١٠
٩	زيادة تكاليف تغيير النظام التقليدي إلى نظام ABC	٣,٢٥	١,٢٣	٣
١٠	صعوبة تحديد مخرجات الفنادق وقياسها	٢,٤٨	٠,٧٦	٩

يلاحظ من خلال الجدول أن أهم الصعوبات لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الفنادق الأردنية هي ألفقره رقم ٣ التي تتحدث على أن المنافع المتوقعة من هذا النظام اقل من

التكاليف حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات العينة على هذه الصعوبة (٣,٥٩) والانحراف المعياري بنسبة ١,٢٥ وكان متوسط الفرق للوسط الحسابي ٠,٥٩ لصالح هذه الصعوبة أي أن النسبة الكبيرة من هذه العينة تؤكد أن المنافع المتوقعة من النظام أقل من التكاليف ،بينما كانت درجة أهمية الفقرة رقم (٧) المتعلقة بعدم وجود تجارب ناجحة لبعض المؤسسات الخدمية في تطبيق هذا النظام حيث بلغ الوسط الحسابي (٣,٢٨) وبانحراف معياري (١,٣٩) ومتوسط فرق للوسط الحسابي (٠,٢٨) أي ان أفراد العينة تؤكد أن من الصعوبات عدم التطبيق هذا النظام كونها لا توجد هناك مؤسسات فندقيه طبقت هذا النظام من أجل المقارنة بينها ومن أجل معرفة المزايا من وراء هذا التطبيق،و كانت درجة أهمية الفقرة رقم (٩) المتعلقة بزيادة تكاليف تغير النظام التقليدي إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة كذلك متوسطه حيث بلغ الوسط الحسابي (٣,٢٥) وانحراف معياري (١,٢٣) ومتوسط فرق (٢٥.) لصالح إثبات هذه الفقرة.، بينما كانت درجة أهمية الفقرة رقم (٨) الخاصة بتسعير الخدمات بشكل عشوائي كانت منخفضة جداً حيث بلغ الوسط الحسابي أقل شيء بنسبة (١,٥٦) وانحراف معياري (١,٠٥) ومتوسط فرق (-١,٤٤) لصالح الفقرة نفسها أي أن الفنادق الأردنية لا تقوم بالتسعير العشوائي.

ب الصعوبات المتعلقة بإدارة الفنادق والكوادر والمؤهلات العلمية

ويبن الجدول رقم (٩) الصعوبات المتعلقة بإدارة الفنادق والمؤهلات العلمية

لرقم	الفقرة	قيمة الإختبار = ٣		
		الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الاهمية
١	إن الإدارة تفتقر إلى المعرفة التامة بمفهوم نظامABC	٢,٤٦	١,٢٣	١٢

٥	١,٣٥	٣,٨	لا تتوفر معلومات كافيه لدى إدارة الفنادق عن أهمية نظام ABC	٢
٤	١,٢٠	٣,٩	لا يقوم مركز الاستشارات بتوعية الإدارة العليا للفنادق بنظامABC ومزاياه	٣
٣	١,١٦	٣,٩٨	لا يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتوعية الإدارة العليا الفنادق حول نظامABC	٤
٢	١,٢١	٤	لا تقوم ادارة الفنادق باشراك محاسبي التكاليف بدورات جديدة حول نظام ABC	٥
٨	١,٠٤	٣,٠٤	ترى إدارة الفنادق إن مخرجات نظام التكاليف المطبق حاليا سليمة ولا حاجه إلى التحول إلى ABC	٦
١٠	١,٠٤	٢,٨٣	لا تعتقد الفنادق إمكانية تحسين قياس الأداء باستخدام نظام ABC	٧
١١	١,٠٢	٢,٦٦	تفتقر الاداره إلى الخبرة والكفاءة حول تطبيق ABC	٨
٦	١,٠٧	٣,٥٤	عدم انتشار نظام ABC في البيئة الفندقية	٩

١٠	الإدارة لا تلزم المحاسبين بضرورة التدريب حول إلية تطبيق نظام ABC	٤,١٨	١,٠٦	١
١١	تكلفة استقدام خبراء من الخارج أو الاستعانة بذوي الخبرة في السوق المحلي للعمل على تطبيق نظام ABCعاليه جدا	٣,٣٤	١,٠٧	٧
١٢	عدم وجود الخبرة والمعرفة والمؤهلات العلمية لدى العاملين في الأقسام المحاسبيه	٢,٩٣	١,١٣	٩

يلاحظ من خلال الجدول أن أهم معوق في هذه المجموعة هو نقص التدريب للعاملين حيث بلغ الوسط الحسابي للفقرة رقم (١٠) التي تنص على أن الإدارة لا تلزم المحاسبين بضرورة التدريب حول آلية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث (٤,١٨) وانحراف معياري (١,٠٦) ومتوسط فرق كان بنسبة (١,١٨) لصالح إثبات هذه الفقرة وبدرجة معنوية مرتفعة أي أن المحاسبين يفتقرون إلى معرفة إلية التطبيق أو العمل على هذا النظام التكاليفي وإن الإدارات لا تشركهم بدورات خاصة بهذا النوع من أنظمة التكاليف ، أما عن فقرة رقم (٢) والتي تنص على أن الإدارة لا تتوفر لها معلومات كافية عن أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث بلغ الوسط الحسابي (٣,٨) وانحراف معياري بنسبة (١,٣٥) ومتوسط فرق بنسبة (٠,٨) لصالح إثبات هذه الفقرة وبدرجة معنوية مرتفعة أما عن درجة أهمية الفقرة رقم (١٢) والتي تنص على عدم وجود الخبرة والمعرفة والمؤهلات العلمية لدى

العاملين في الأقسام المحلية حيث بلغ الوسط الحسابي (٢,٩٣) والانحراف المعيـــاري بنـــسبة (١,١٣) ومتوسط فرق (-٠,٠٨) أي لصالح الفقرة نفسها أي أن أغلبية أفراد العينـــة لـــديهم الخبرة والمعرفة العلمية والعملية .

أشارت بعض الدراسات إلى وجود معوقات وصعوبات في تطبيق نظام التكاليف على أســـاس الأنشطة حيث أظهرت دراسة المطارنة بعنوان **مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في البنوك التجارية :دارسة ميدانية** " فأظهرت عدم وجود جهات تقوم بتوعية البنوك التجارية نحو أهمية مدخل التكلفة على أساس النشاط وعدم جدية إدارة البنوك بـــالتحول مـــن النظم التقليدية إلى نظام التكاليف على أساس النشاط بسبب إن كلفة هذا النظام تفوق المنـــافع المتوقعة منه، أو أن بعض الإدارات ترى أن النظم المستخدمة لديها سليمة ولا داعي للتحـــول إلى مدخل التكلفة على أساس النشاط ، كما أظهرت دراسة عـــابورة بعنـــوان **تطبيـــق نظـــام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات** " فأظهرت أن أهم المعوقات التي تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفى الإسلامي هو عدم توفر المعلومـــات بالشكل الذي يحتاجه هذا النظام مما يستغرق وقتا طويلا لعملية التطبيق .كما أظهرت دراســـة الشرايري بعنوان **إمكانية تطبيق نظام التكليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنيـــة والمعوقات التي تعترض تطبيقه** "أنها تواجه تطبيق النظام العديد من الصعوبات تتراوح درجة أهميتها من مرتفعه إلى متوسطه ومن أهمها هو عدم معرفة إدارة الجامعات بأهميـــة مـــدخل أساس الأنشطة ، ونقص المهارات المحاسبية في مجال التكاليف لدى العاملين فـــي الأقـــسام التكلفة على أساس النشاط ، وعدم وجود معرفة لدى الادراة حول مزايا نظام التكاليف علـــى المحاسبية . نلاحظ من خلال هذه الدراسات أن نظام التكاليف على أساس الأنـــشطة يواجـــه صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق هذا النظام ويلاحظ أن هذه الدراســـة حـــول معوقـــات

تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في الفنادق في الأردن اتفقت مع الدراسات السابقة حـــول وجود صعوبات ومعوقات تحول دون التطبيق .

النتائج :

من خلال الدراسة التي قمت بها في هذا المجال كانت النتائج على النحو الأتي :

١- إن الفنادق افي الأردن لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهذا يعني أنها تعتمد النظام التقليدي في تخصيص وتبويب التكاليف غير المباشرة

٢- هناك بعض الصعوبات التي تواجه الفنادق في الأردن في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي ربما تحول دون تطبيق هذا النظام والمتمثلة بمايلي :

أ – ترى إدارة هذه الفنادق إن المنافع المتوقعة من النظام اقل من التكاليف .

ب- زيادة تكاليف تغير النظام المطبق حاليا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ج- عدم وجود الخبرة والمعرفة الكافية لدى العاملين في الأقسام المحاسبية في الفنادق لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

د- تكلفة استقدام خبراء من الخارج أو الاستعانة بذوي الخبرة في السوق المحلي للعمل على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة عاليه جداً .

التوصيات :

وفي ضوء النتائج السابقة خرجت الدراسة بمجموعه من التوصيات التالية :

١- ضرورة توفير إدارة الفنادق مقومات أكثر ايجابيه وفعالية لتهيئة المناخ المناسب لتبني تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

٢- يجب على إدارة الفنادق الحد من الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

٣- ضرورة تنظيم إدارة الفنادق دورات تأهيلة لموظفي الفنادق في الأردن لتعريفهم على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و التي تحقق نتائج أفضل في احتساب التكاليف غير المباشرة.

٤- ضرورة العمل على تدريب الكوادر البشرية والموظفين بحيث يكونوا قادرين عمليا علـــى العمل على هذا النظام .

المراجع

المراجع العربية :

الحديث النبوي :

١- سنن الترمذي(١٩٥٤)

الكتب :

١. احمد ظاهر، **المحاسبة الإدارية** ، طبعــة (١) ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٢م ،ص ٢١٣.

٢. إسماعيل التكريتي ، **محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)**، دار الحامـــد، عمـــان ، ٢٠٠٧،ص ١٦٢.

٣. تشارلز هيكس ، **نظـــام تكاليف حسب الأنشطة فـــي المشروعات الصغيرة والمتوسطـــة،** ترجمة محمد الجبالي ،فرج لطفي ، النشر العلمي والمطابع ، الرياض ، ١٩٩٨م ، ص ٤١.

الدوريات العربية :

١. احمد العمري وحسين الخشارمه، " مدى تطبـــيق نظم محاسبـــة التكالـــيف فـــي الفنادق الأردنية" : دراسة ميدانيـــة ، **مجلـــة أبحـــاث اليرمـــوك** المجلـــد ١٨، العـــدد ٣. ٢٠٠٣م.

٢. جمال الشرايري ، " إمكانية تطبيق التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنيـــة والمعوقات التي تعترض تطبيقه" ، **المجلة المصرية للدارسات التجارية** ، المجلد ٣١ ، العدد ٢ ، مصر ، ٢٠٠٧م ، ص ص ٦٥ – ٩٦.

٣. حسين خشارمه ، " استخدام نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية "، **مجلة دراسات الجامعة الأردنية** ، الأردن، ٢٠٠١م.

٤. خليل الدليمي ، " نظام التكاليــف المبني علـــى الأنشطة وإمكانية تطبيقــه فـــي الشركات الصناعية المساهمة في الأردن:دراسة ميدانية" ، **مجلـــة العلوم الانسانية**، المجلــد ٢٩العدد ٨، ٢٠٠٥م.

٥. رضا صالح ، " مدخل المحاسبة عن التكلفة علـــى أساس الأنشطة كأساس لقياس تكلفـــة الخدمات الصحية بالمستشفيات" ، **مجلـــة الإدارة العامـــة**، المجلد ٤٢ ، العدد ١ ، ٢٠٠٢ ، ص ص ٤٣-٩٨ .

٦. سالم حلس ، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعـــات"، **سلسة الدراسات الإنسانية** ،المجلد ١٥ ، العدد ١، غزة ٢٠٠٧ م.

٧. سعيد الهلباوي، " .قضية التعامل مع تجنب تخصيص التكاليف لأغراض قياس تكلفـــة المنتجات" ، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل** المجلد ٥ ، العدد ٢ ، ١٩٩٥ ، ص ص ١- ٤٧.

٨. عبد العال أبو خشبة، " دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط مـــع إمكانيـــة التطبيق في المملكة العربية السعودية" ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، ٢٣ المجــلد ٢٣ ، العدد ١، ١٩٩٩، ص ص ١٨٧-٣٤٣ .

٩. عبدالله حسن، "أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي الخاصـــة في الأردن" : دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الأردنية ، **المجلة الأردنية للعلوم التطبقيـــه** ، المجلد ٧، العدد ١، ، ص ص ٢٠٠٤ ١٨٥-٢٠٧ .

١٠ . عماد السيد ،" محاسبي مقترح لتقييم الاستثمار في نظم التصنيع المتقدمـــة ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصناعية"، -**المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، المجلد ٢٧، العـــدد ٢، ١٩٩٩، مصر .

١١. غسان المطارنه ، "مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفـــة علـــى أساس النشاط(ABC) في البنوك التجارية الأردنية"،**المجلة المصريـــة للدراســـات التجاريـــة** ، المجلـــد ٢٧، العـــدد ١ ، مصر ، ٢٠٠٣، ص ص ٢١٢-٢٥٣.

١٢. ماهر درغام ، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة فـــي الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية"، **سلسة الدراسات الإنسانية** ،المجلد ١٥، العدد ٢ ، غزة ، ٢٠٠٧ م ، ص ص ٦٧٩-٧٢٥.

١٣. مجدي سامي، " مدى فاعلية نظام التكاليف الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف"،.**مجلـــة البحوث التجارية**، المجلد ٢٢ ، العدد ٢ ، ٢٠٠، ص ص ٣٧٣- ٤٢٣.

١٤. محمد عبد الغني ، " تقويم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط فـــي المستشفيات " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، مجلـــد ٢٣ ، العدد ١ ، ١٩٩٩، ص ص١٠١-١٣٦ .

١٥. منى فرحات ، "نظام التكلفة حسب الأنشطـــة دراســـة تطبيقيـــة فـــي إحدى الوحـــدات الاقتصادية في سوريا"، **المجلة العربية للإدارة.**المجلد ٢٦ ، العدد ٢ ، مسقط ، ٢٠٠٤ ، ص ص١٤٩_١٦١.

١٦. نصر عبدالكريم ورشيد الكخن ،"إمكانيات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية : دراسة نظرية وتطبيقية "، **مجلة دراسات** ، مجلد ٢٤ ، العدد ٢ ، ١٩٩٧، ص ص ٤٩٤-٥٢٥.

الرسائل الجامعية :

١. أشرف عابورة ، " تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات" رسالـــة ماجستير غير منشورة ، كلية ألأقتصاد والعلوم الإداريـــة ، جامعـــة اليرموك ، اربد ٢٠٠٥م.

٢. امير المسحال، "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية": دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الجامعة الاسلامية ، غزة ٢٠٠٥م .

٣. حسام الدين الزطمة ، " نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام التكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة: دراسة تطبيقية على إحدى شركات المقاولات"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، ٢٠٠٦.

٤. خالد أبو الهيجاء، " نظام التكاليف المبني على الأنشطة (حالة الشركات الصناعية في الأردن)"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية إدارة المال والأعمال ، جامعة آل البيت ، المفرق ، ٢٠٠١.

٥. خليل شقفة، " نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٧م..

٦. طلعت بارود ،" مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ،الجامعة الأسلامية ، غزة ٢٠٠٧م..

٧. عامر عبد الغني ، " إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني " : دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية، اطروحة دكتوراة غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان ،٢٠٠٥م.

٨. محمود موسى ، " نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملامح"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ،جامعة الأزهر، القاهرة ، ٢٠٠٨م.

٩. لؤي خليل ، " تطوير نظام التكاليف فـــي إحدى الشركات الأردنية المساهمة العامـــة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني علـــى الأنشطة (ABC)، رسالـــة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة اليرموك ، اربد ، ٢٠٠٣م.

المواقع الالكترونية:

١. www.tourism.jo

المراجع الاجنبية

1- Anbalagan Krishnan,"An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution : A Local Case Study" **Contemporery Management Research**,Vo12, No2,2006, ,P P75-90.

2- Gurowk Jim, "Activity _Based Costing Implementation_ SunL ife Insurance_ A Case Study", **Focus Magazine**, USA,2002.

3 - George Horngren and others , **Cost Accounting A Managerial Emphasis , :** prentice –Hall Internationa , Englewood Cliffs , ,12 Edition , 2006

4 - Lawrence Grasso," are ABC and RCA Accounting Systems Compatible With Lean Management" , Quarterly, VOL.7 , NO.1,2005 ,pp12-27

5 - Lucas Taba, "Measuring the Successful Implementation of Activity Based Costing (ABC) in the South African Post Office",. Unpublished Thesis, Business Administration, University of South Africa,2006

6- Newman and, Jennifer Ellis, "Activity-Based Costing in Users Services of an Academic LibraryLibrary Treends", Vol 51, No.3 , 2003 PP 333-348.

7- Raef Lawson, " The Use of Activity Based Costing in the Healthcare Industry" Research in Healthcare Financial Management, VS.2004. (2005)., vol .10 , no .1, 2004-2005, pp 77-94

8- Robert Cooper and Robin KapIan, "Activity-Based Systems:Measuring the Costs of Resource Usage" **, Accounting Horizons**, vol 6 no 3 1992, pp 1-13

9- Rozotocki and others " A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies". **Engineering Management Journal**,vol 16, No 4 ,2004, pp 19-27.

الملاحق

ملحق رقم (١)

جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

السادة الأفاضل المدراء الماليون / محاسبي التكاليف المحترمين :

تحية طيبة وبعد

الإستبانة التي بين يديكم هي جزء من متطلبات رسالة الماجستير بعنوان(**معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى الفنادق في الاردن**).

ونظرا لما تتمتعون به من دراية وخبرة علمية وعملية بحكم موقعكم في الشركة التي تعملون بها،فإنكم قادرون ولا شك على المساهمة في إثراء هذا البحث من خلال اجابتكم على الأسئلة المرفقة بما يمكن الباحث من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق اهداف البحث والوصول الي النتائج الحقيقية.

راجيا تفضلكم بالاجابة عليها وايلاءها الاهتمام المناسب،علما ان إجابتكم ستعامل بسرية تامة ولاغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا مني فائق التقدير والاحترام

المشرف	**الباحث**
الدكتور جمال الشرايري	**نبيه الحمود**

القسم الاول: معلومات عامة:

الرجاء وضع دائرة حول الاجابه الملائمة

١ _ المؤهل العلمي:

أ _ دبلوم متوسط (معهد) ب _ بكالوريوس ج- دبلـــوم عالي

د _ ماجستير هـــ _ دكتوراه

و _ غير ذلك(لطفا اذكرها....................)

٢ _ التخصص العلمي:

أ _ محاسبة ب _ إدارة اعمال

جـــ _ ادارة عامة د _ إدارة مالية

هـــــــ _ إقتـــــــصاد و _ غيـــــر ذلـــــك(لطفـــــا اذكرها....................)

٣ _ عدد سنوات الخبرة في عملكم الحالي:

أ _ أقل من ثلاث سنوات ب _ من ثلاث سنوات الي أقل من ست سنوات

جـــ _ من ست سنوات الي أقل من تسع سنوات د _ من تسع سنوات فأكثر

٤ _ المستوى الوظيفي:

أ _ مدير مالي ب _ نائب مدير مالي

جـــ _ رئيس قسم المحاسبة د _ محاسب

هـــ _ غير ذلك(لطفا اذكرها....................)

القسم الثاني اسئلة الدراسة الدراسة:

المحور الاول تطبيق نظام التكاليف

١- الرجاء الاجابه على السؤال التالي

* هل تطبق الفنادق في الأردن نظام تكاليف

على اساس الأنشطة ABC ؟ نعم ( ) لا ( )

ب - المحور الثاني : الصعوبات والمعوقات الجوهرية

١- الصعوبات الفنية

الرقم	البند	غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
١	عدم توفر التكنولوجيا والاجهزه المناسبة لتطبيق النظام					
٢	عدم وجود المنافسة بين الفنادق					
٣	المنافع المتوقعة من النظام اقل من التكاليف					
٤	صعوبة تقسيم الإعمال التي تقوم بها الفنادق إلى أنشطه محدده حسب ABC					
٥	عدم توافر البرامج التي تعمل وفق نظام ABC في السوق					
٦	عدم وجود تجارب سابقه ناجحة لبعض المؤسسات الخدمية في تطبيق نظامABC					
٧	تسعير خدمات الفنادق بشكل عشوائي					
٨	صعوبة تحديد تكلفة الخدمة حسب نظام ABC					
٩	زيادة تكاليف تغيير النظام التقليدي إلى نظام ABC					
١٠	صعوبة تحديد مخرجات الفنادق وقياسها					

٢- الصعوبات المتعلقه بإدارة الفنادق والمؤهلات العلمية

الرقم	البند	غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
١	إن الإدارة تفتقر إلى المعرفة التامة بمفهوم نظامABC					
٢	لا تتوفر معلومات كافيه لدى إدارة الفنادق عن أهمية نظام ABC					
٣	لا يقوم مركز الاستشارات بتوعية الإدارة العليا للفنادق بنظامABC ومزاياه					
٤	لا يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتوعيـة الإدارة العليا للفنادق حول نظامABC					
٥	لا تقوم ادارة الفنادق ياشراك محاسـبي التكاليف بدورات جديدة حول نظام ABC					
٦	ترى إدارة الفنادق إن مخرجـات نظـام التكاليف المطبق حاليا سليمة ولا حاجـه إلى التحول إلى ABC					
٧	لا تعتقد ادارة الفنادق إمكانية تحسين قياس الأداء باستخدام نظام ABC					
٨	تفتقر الاداره إلى الخبرة والكفاءة حـول تطبيق ABC					
٩	عدم انتشار نظام ABC في البيئة الفندقية					
١٠	الإدارة لا تلـزم المحاسـبين بـضرورة التدريب حول إلية تطبيق نظام ABC					
١١	عدم وجود الخبرة والمعرفة والمـؤهلات العلمية لدى العاملين في الأقسام المحلية					
١٢	تكلفة استقدام خبـراء مـن الخـارج أو الاستعانة بذوي الخبرة في السوق المحلي للعمل على تطبيق نظام ABCعاليه جدا					

ملحق (٢)

مجتمع الدراسه

فنادق خمس نجوم

الرقم	أسم الفندق	رقم الهاتف			أسم المدينة	عنوان البريد الإلكتروني
١	عمان ماريوت	+٩٦٢	٦	٥٦٠٧٦٠٧	عمان	jomariot@marriot.com.jo
٢	Crown Plazza Amman	+٩٦٢	٦	٥٥١٠٠٠١	عمان	ammhb@ichotelsgroup.com
٣	جراند حياة	+٩٦٢	٦	٤٦٥١٢٣٤	عمان	info@ammgh.com.jo
٤	هوليدي ان	+٩٦٢	٦	٥٥٢٨٨٢٢	عمان	holidayn@nol.com.jo
٥	انتركونتنتال	+٩٦٢	٦	٤٦٤١٣٦١	عمان	ammha@interconti.com
٦	Kempinski	+٩٦٢	٦	٥٢٠٠٢٠٠	عمان	rabyaco@nol.com.jo
٧	مريديان عمان	+٩٦٢	٦	٥٦٩٦٥١١	عمان	meridien@lemeridien-amman.com
٨	Le Royal	+٩٦٢	٦	٤٦٠٣٠٠٠	عمان	leroyalhotel@amman.com.jo
٩	راديسون ساس عمان	+٩٦٢	٦	٥٦٠٧١٠٠	عمان	ammzh-bc@net.com.jo
١٠	ريجنسي بالاس	+٩٦٢	٦	٥٦٠٧٠٠٠	عمان	regency@nets.com.jo
١١	شيراتون	+٩٦٢	٦	٥٩٣٤١١١	عمان	reservation@starwoodhotels.com
١٢	فور سيزنز	+٩٦٢	٦	٥٥٠٥٥٥٥	عمان	www@fourseasons.com.jo
١٣	Aqaba Inter-continental	+٩٦٢	٣	٢٠٩٢٢٢٢	العقبة	
١٤	منتجع موفنبك العقبة	+٩٦٢	٣	٢٠٣٤٠٢٠	العقبة	resort.aqaba@moevempick.com
١٥	راديسون ساس	+٩٦٢	٣	٢٠١٢٤٢٦	العقبة	
١٦	خليج العقبة	+٩٦٢	٣	٢٠١٦٦٣٦	العقبة	
١٧	جراند فيو	+٩٦٢	٣	٢١٥٦٨٧١	البتراء	nazzalco@nets.com.jo

١٨	قصر النبطية	+٩٦٢	٣	٢١٥٧٢٠١	البتراء	resortnabatean@movempick.com
١٩	Petra Marriott	+٩٦٢	٣	٢١٥٦٤٠٧	البتراء	petra@marriot.com.jo
٢٠	البتـــــــــراء موفنبك	+٩٦٢	٣	٢١٥٧١١١	البتراء	hotel.petra@movempick.ch
٢١	البتراء بلازا	+٩٦٢	٣	٢١٥٦٤٠٧	البتراء	
٢٢	موفنبك البحر الميت	+٩٦٢	٥	٣٥٦١١١١	البحر الميت	resort.deadsea@movempick.com
٢٣	البحر الميــت ماريوت	+٩٦٢	٥	٣٥٦٠٤٠٠	البحر الميت	jordanvalley@marriotthotels.com
٢٤	منتجع البحر الميت	+٩٦٢	٥	٣٥٦١٠٠٠	البحر الميت	
٢٥	ميركيــــــور ماعين	+٩٦٢	٥	٣٢٤٥٥٠٠	ماعين	

فنادق اربعة نجوم

الرقم	أسم الفندق	رقم الهاتف			أسم المدينة	عنوان البريد الإلكتروني
١	ديز ان	+٩٦٢	٦	٥٥١٩٠١١	عمان	daysinn@index.com.jo
٢	بريستول	+٩٦٢	٦	٥٩٢٣٤٠٠	عمان	bristol@bristolhotel.com
٣	القصر	+٩٦٢	٦	٥٦٨٩٦٧١	عمان	alqasr@nol.com.jo
٤	عالية	+٩٦٢	٦	٤٤٥١٠٠٠	عمان	aliahotel@index.com.jo
٥	عمان انترناشونال	+٩٦٢	٦	٥٣٤١٧١٢	عمان	aih@nets.com.jo
٦	عمان ويست	+٩٦٢	٦	٤٦٥٧٦١٥	عمان	ammwes@index.com.jo
٧	عمون	+٩٦٢	٦	٥٦٨٠٠٩٠	عمان	achte@go.com.jo
٨	Arwad	+٩٦٢	٦	٥٦٧٢٦٣٥	عمان	arwad@firstnet.com.jo
٩	Dana Plaza	+٩٦٢	٦	٥٩٢٤٤٥٥	عمان	danapl@nol.com.jo
١٠	جراند بالاس	+٩٦٢	٦	٥٦٩١١٣١	عمان	grandpalace@nets.com.jo
١١	Amman Alsham Palace	+٩٦٢	٦	٥٦٥٩٢٧٠	عمان	
١٢	امبريال بالاس	+٩٦٢	٦	٥٦٥١٣٣٣	عمان	infc@iphj.com.jo
١٣	القدس الدولي	+٩٦٢	٦	٥١٥١١٢١	عمان	alquds@jerusalem.com.jo
١٤	Arena Space	+٩٦٢	٦	٥٥١٥٥٥٠	عمان	arena@nets.com.jo
١٥	Aqaba Gulf	+٩٦٢	٣	٢٠١٦٦٣٦	العقبة	aggulfhtl@index.com.jo
١٦	Radisson Sas Aqaba	+٩٦٢	٣	٢٠١٢٤٢٦	العقبة	aqizh-fo@go.com.jo
١٧	DAYS INN & Hotel Suites	+٩٦٢	٣	٢٠٣١٩٠١	العقبة	daysinn@wanadoo.jo
١٨	البتراء	+٩٦٢	٣	٢١٥٦٢٦٦	البتراء	petra@interconti.com

	كروان بلازا					
١٩	Golden Tulip طريق الملوك	٩٦٢+	٣	٢١٥٦٧٩٩	البتراء	resrv@kingsway-petra.com
٢٠	بانوراما البتراء	٩٦٢+	٣	٢١٥٧٣٩٨	البتراء	panorama@index.com.jo
٢١	البحر الميت SPA	٩٦٢+	٥	٣٥٦١٠٠٠	البحر الميت	dssh@nets.com.jo
٢٢	Mercure Ma'in spa	٩٦٢+	٥	٣٢٤٥٥٠٠	حمامات ماعين	

المصدر :وزارة السياحة[١]

[1] - www.tourism.jo

ABSTRACT

Obstacles of Applying The Activity- based Costing System in hotels in Jordan "A Field Study "

Prepared by: Nabeeh Mohammed Al_ hamoud

Supervisor: Dr. Jamal Alshariri

This study aimed for recognizing the obstacles of applying activity- based costing system in Jordan. It was applied on 47 hotels: 4 and 5 stars. A questionnaire was prepared and distributed on the target group of the study population :the financial department and the accounting department in the hotels to collect data for analyzing them, therefore, two questionnaires were given to each hotel which means 94 questionnaires. 66 questionnaire were taken back for analysis purposes. Descriptive statistics, standard deviation , and arithmetic mean were used to analyze data.

The study came up with the following results:

1-Hotels in Jordan don't apply activity- based costing system.

2-There are many difficulties that prevent applying activity- based costing system in Jordan such as:

A. The management of such hotels considers that the expected benefits of the system are less than the costs.

B. The costs of changing the current systems into the activity- based costing system are increasing.

C. The workers in the accounting departments don't have the enough experience and the knowledge to apply the activity- based costing system.

D. The costs of bringing experts from outside or using those of the local market to apply the activity- based costing system are very high.

In terms of the previous results, the study came up with the following recommendations:

1-The hotels management should provide more positive and efficient factors to prepare the suitable environment for applying the activities- based cost system.

2-The hotels management should restrict the obstacles that prevent applying the activity- based costing system.

3-The hotels management should organize preparation courses for the hotels employees to introduce the activity- based costing system in order to achieve better results in accounting the indirect costs.

4-It's necessary to train the employees and the human cadres to be able to work on the system..